

21世纪全国高等院校财经管理系列实用规划教材·财务会计系列

基础会计

孟 铁 马丽莹 编著





21 世纪全国高等院校财经管理系列实用规划教材·财务会计系列

基 础 会 计

孟 铁 马丽莹 编著



内 容 简 介

本书系统地介绍了会计的基本理论、基本程序和基本方法，并将三者之间的关系图示化，使全部内容一目了然。创新的结构设计，突出了会计确认、计量、记录和报告等会计核算的基本程序，将会计方法划分到基本程序中，使其用途更明确；会计监督独立成章，弥补了有监督职能而无监督内容的不足。应用举例中，不仅归纳了会计分录模型，还将抽象的描述方式与会计实验方式有机结合。

本书可作为高等院校会计学专业及其他经济、管理类本科学生学习基础会计、会计学原理或初级会计学等课程的教材，也可供其他会计初学者参考。

图书在版编目(CIP)数据

基础会计/孟铁，马丽莹编著. —北京：北京大学出版社，2014.6

(21世纪全国高等院校财经管理系列实用规划教材·财务会计系列)

ISBN 978-7-301-24366-4

Ⅰ. ①基… Ⅱ. ①孟…②马… Ⅲ. ①会计学—高等学校—教材 Ⅳ. ①F230

中国版本图书馆CIP数据核字(2014)第124866号

书　　名：基础会计

著作责任者：孟　铁　马丽莹　编著

策 划 编 辑：王显超　李　虎

责 任 编 辑：王显超

标 准 书 号：ISBN 978-7-301-24366-4/C·1017

出 版 发 行：北京大学出版社

地　　址：北京市海淀区成府路205号　100871

网　　址：http://www.pup.cn　　新浪官方微博：@北京大学出版社

电 子 信 箱：pup_6@163.com

电　　话：邮购部62752015　发行部62750672　编辑部62750667　出版部62754962

印　刷　者：

经　销　者：新华书店

787毫米×1092毫米　16开本　17.75印张　400千字

2014年6月第1版　2014年6月第1次印刷

定　　价：35.00元

前　　言

本书是为读者学习掌握会计的基本理论、基本程序、基本方法及其之间关系而编写的教材。

编者在新的“会计准则”中，在众多的《基础会计》《会计学原理》《初级会计学》等会计类书籍中汲取营养；站在学生等读者的角度，感受怎样的逻辑结构更有利于学生掌握会计的基本理论、基本程序、基本方法及其之间的关系；站在主讲教师的角度，思考什么样的逻辑结构更有利于教师的教、学生的学；站在会计实务工作者的角度，判断怎样的教材结构能培养会计的应用能力。经过几十次修订，编者终于选出了一种逻辑清晰的，符合现代会计理论和会计准则要求的，有利于学生等读者学习、理解的，有利于教师教学的，有利于培养会计应用能力的教材体系，并精心编著完成本书。本书主要具有以下特色：

(1) 创新的教材结构设计。从形式上看，教材的结构是章节的组合；从本质上看，教材的结构是会计的基本理论、基本程序、基本方法及其之间关系的组合。本书采用创新的结构设计，充分揭示了会计的基本理论、基本程序、基本方法之间的逻辑关系，使各章节层次清楚、环环相扣，更有利于读者对会计的理解、掌握和扩展。我们将本书的结构分为以下两个层次。

① 总论。总论即第 1 章，是全面概括介绍会计的基本理论、基本程序、基本方法的部分，同时，编者将会计的基本理论、基本程序、基本方法之间的相互依存关系绘制成图，不仅使本书内容及其之间的关系一目了然，还有利于读者深入理解会计理论、会计程序和方法。

② 分论。分论是将总论中不能详细介绍的内容进行分项的详细介绍，其中包括两部分。

第一，会计基本理论。我们将会计的基本理论分为 3 个部分，第一部分是抽象的会计理论，如会计的含义、职能、目标等内容，因其抽象所以具体内容不多，可以在总论中较完整地介绍，后面不再介绍；第二部分是会计的对象，因其具体内容较多，又是其他会计理论、程序、方法研究的内容，需要先行介绍。对其本身的理解需要的前提也较少，因此，对其具体内容应仅次于总论专章介绍，即第 2 章。第三部分是会计假设、会计基础、会计信息质量要求等会计核算的理论，是将会计对象上的数据转化为有用的会计信息所必须遵循的会计核算理论，应该在会计的核算程序、核算方法之前单独介绍，即第 3 章。

第二，会计基本程序和基本方法。会计基本程序是实现会计目标的步骤，与会计目标直接相关，而会计方法是完成会计程序的手段，是直接为会计程序服务的，与会计目标不属于同一层次的内容。我们从会计核算和会计监督两个方面进行分论。

一是会计核算。我们没有选择通常的按照会计核算方法设置各章的方法，而是采用了按会计确认、计量、记录和报告等会计核算程序设置各章，将不同的会计方法作为完成各自会计核算程序的手段，这不仅有利于读者理解各个程序在实现会计目标过程中的角色，也有利于读者理解和延伸会计核算方法。除此之外，还设置了“会计确认、计量、记录举例”和“会计实验平台”两章，将理论、程序和方法与实践相结合，即第 4～8 章和附录。

二是会计监督。由于会计监督的程序方法相对简单，编者既没有选择通常对会计监督的具体内容避而不谈，也没有像会计核算那样分章介绍，而是设置“会计监督”一章概括

介绍，弥补了通常基础会计等教材中只有会计监督职能，没有会计监督具体内容的缺憾，即第 9 章。

(2) 对部分会计理论和方法进行了适当延伸。例如将会计的本质进一步定性为“基础性”经济管理活动，揭示了以提供会计信息为基本职能之一的会计是哪个层次的管理活动；对会计目标分为形式上的目标和实质上的目标，使“提供会计信息”和“反映受托责任，有助于决策”的不同提法有了依据；对会计对象分为形式上的对象和实质上的对象，使“交易事项(经济活动)”与“资金运动”的不同提法有了依据；合理演绎了权责发生制与收付实现制的逻辑关系，有利于对会计基础的理解和应用；对会计确认分为广义的会计确认与狭义的会计确认，划清了狭义会计确认、计量、记录和报告之间的界限，有利于更好地理解会计准则中多次提到的“会计确认、计量和报告”的含义，并提出了狭义会计确认、计量的方法及其内容、步骤等，使会计确认、计量真正成为相对独立的实现会计目标的一个核算程序；对会计记录分为初次记录与正式记录，明确了记账凭证与账簿的不同地位；明确了会计监督的程序和方法，使会计监督的职能得以完整的体现等。这些延伸用以抛砖引玉，以利于读者更好地理解和发展会计的基本理论和基本程序。

(3) 将抽象的陈述方式与会计实验方式有机地结合起来。通常，会计核算应用举例中，一般是先给出交易或者事项的文字描述，然后给出会计分录，再给出“丁”字账的记录，这种抽象的陈述方式被广泛采用，其优点是重点突出，减少篇幅，其缺点是脱离实际，不利于培养读者的应用能力。因此，编者在采用陈述方式的同时，利用“会计实验平台”一章，引入会计实验方式，在抽象的陈述方式与会计实验方式之间“穿越”，既突出了重点又初步解决了理论脱离实际的问题。除此之外，每一例题均包含确认、计量和记录 3 个程序，并给出同类型的会计分录模型，起到举一反三，深入理解会计程序、会计方法的作用。

(4) 绘制相当数量的图表。以利于读者对会计理论、会计程序、会计方法及其之间关系的理解。

(5) 省略或概括了部分内容。对于不影响对会计基本理论、程序、方法理解的内容，进行了适当的省略或概括。例如汇总记账凭证、科目汇总表及其相应的会计核算组织程序等，曾经是为减少记账工作量而设，在会计电算化十分普及的今天，其内容确实应当予以简化。

本书由孟铁和马丽莹编著，全书由孟铁设计并统稿。马丽莹编写了第 7 章和第 8 章，其他章节由孟铁编写。

本书在设计的过程中得到了岳龙教授的指导，接受了马丽莹教授、江金锁教授、孙晓梅教授的宝贵建议；在设计和编写的过程中得到了北京大学出版社王显超编辑的大力支持；得到了张玉珍女士及其他同事的帮助和支持；吸取了“会计准则”及其他书籍的营养；在此一并致谢！

由于本书采用全新的结构设计，增加了对部分会计理论、程序方法上的延伸，加上编者水平有限、编写时间仓促，书中难免有疏漏之处，恳请广大读者批评指正。

编　者

2014 年 3 月

目　　录

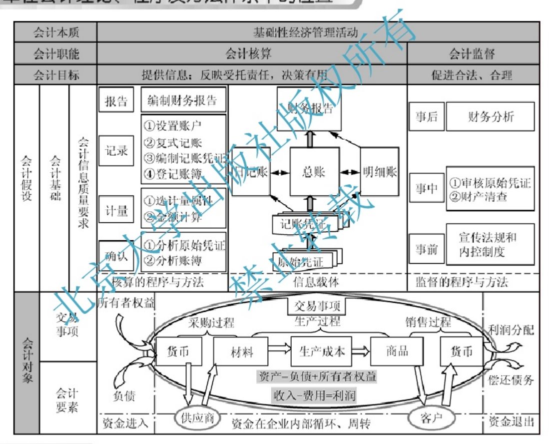
第 1 章　总论 1
1.1　会计的产生与发展 2
1.1.1　会计与资源管理的关系 2
1.1.2　古代会计(15 世纪之前) 3
1.1.3　近代会计(15 世纪至 20 世纪 30 年代) 4
1.1.4　现代会计(20 世纪 30 年代以后) 5
1.1.5　不同时代会计特征的比较 6
1.2　会计的基本理论 8
1.2.1　会计的含义 8
1.2.2　会计职能 9
1.2.3　会计目标 10
1.2.4　会计对象 12
1.2.5　会计假设 14
1.2.6　会计基础 14
1.2.7　会计信息质量要求 14
1.3　会计的基本程序和方法 14
1.3.1　会计核算的基本程序与方法 14
1.3.2　会计监督的程序及其方法 15
本章小结 16
习题 17
第 2 章　交易事项、会计要素 19
2.1　交易或者事项 20
2.1.1　交易或者事项的含义 20
2.1.2　交易或者事项的载体——原始凭证 20
2.1.3　原始凭证的分类 22
2.1.4　原始凭证的内容 25
2.1.5　原始凭证的填制要求 25
2.2　会计要素 25
2.2.1　会计要素的含义 25
2.2.2　资产 26
2.2.3　负债 30
2.2.4　所有者权益 32
2.2.5　收入 33
2.2.6　费用 35
2.2.7　利润 37
2.3　会计等式 40
2.3.1　会计等式的含义 40
2.3.2　静态会计等式 40
2.3.3　动态会计等式 41
2.3.4　综合会计等式 41
本章小结 43
习题 43
第 3 章　会计假设、基础、信息质量要求 46
3.1　会计假设 47
3.1.1　会计假设的含义 47
3.1.2　会计主体 47
3.1.3　持续经营 48
3.1.4　会计分期 49
3.1.5　货币计量 50
3.2　会计基础 50
3.2.1　会计基础的含义 50
3.2.2　收付实现制 51
3.2.3　权责发生制 51
3.2.4　权责发生制与收付实现制的比较 51
3.3　会计信息质量要求 54
3.3.1　可靠性 54
3.3.2　相关性 55
3.3.3　可理解性 56
3.3.4　可比性 56
3.3.5　实质重于形式 58
3.3.6　重要性 59
3.3.7　谨慎性 60
3.3.8　及时性 61
本章小结 62
习题 62

第 4 章 会计确认......67
4.1 会计确认的含义......68
4.1.1 广义会计确认......68
4.1.2 狭义会计确认......68
4.2 会计确认的条件......70
4.2.1 资产的确认条件......70
4.2.2 负债的确认条件......71
4.2.3 所有者权益的确认条件......71
4.2.4 收入的确认条件......71
4.2.5 费用的确认条件......72
4.2.6 利润的确认条件......72
4.3 会计确认的方法......73
4.3.1 分析原始凭证法......73
4.3.2 分析账簿法......81
本章小结......85
习题......85
第 5 章 会计计量......90
5.1 会计计量概述......91
5.1.1 会计计量的含义......91
5.1.2 计量属性......91
5.1.3 各种计量属性之间的关系......93
5.1.4 会计计量的步骤......93
5.2 会计要素增加的计量......94
5.2.1 原材料增加的计量......94
5.2.2 产品生产成本增加的计量......96
5.2.3 固定资产增加的计量......99
5.2.4 交易性金融资产增加的计量......101
5.3 会计要素减少的计量......101
5.3.1 原材料、库存商品减少的计量......101
5.3.2 生产完工产品成本的计量......103
5.4 期末会计要素的计量......104
本章小结......107
习题......107
第 6 章 会计记录......113
6.1 设置账户......114
6.1.1 账户及其基本结构......114
6.1.2 设置账户的步骤......116
6.2 复式记账......118
6.2.1 单式记账与复式记账......118
6.2.2 借贷记账法......120
6.3 编制记账凭证......126
6.3.1 会计分录......126
6.3.2 记账凭证......128
6.4 登记账簿......133
6.4.1 账簿的启用与登记账簿的要求......133
6.4.2 总分类账户与明细分类账户平行登记......134
6.4.3 对账......135
6.4.4 错账更正......137
6.4.5 结账......137
6.4.6 账簿的更换与保管......139
本章小结......139
习题......139
第 7 章 会计确认、计量、记录举例......145
7.1 设置新账......146
7.1.1 年初资料......146
7.1.2 设置账户......148
7.2 筹资交易或者事项......149
7.2.1 吸收所有者的投资......149
7.2.2 向债权人借入资金......151
7.3 采购交易或者事项......154
7.3.1 材料采购......155
7.3.2 购建固定资产......158
7.4 生产交易或者事项......159
7.4.1 生产交易或者事项的含义......159
7.4.2 生产交易或者事项引起的资金运动......160
7.4.3 账户设置......161
7.4.4 应用举例......162
7.4.5 期末与生产成本有关的事项......165
7.5 销售交易或者事项......166
7.5.1 销售交易或者事项的含义......166
7.5.2 销售交易或者事项引起的资金运动......166
7.5.3 账户设置......167
7.5.4 应用举例......168

7.6 对外投资交易或者事项 172
7.6.1 对外投资交易或者事项的含义 172
7.6.2 交易性投资交易或者事项引起的资金运动 172
7.6.3 账户设置 173
7.6.4 应用举例 173
7.7 营业外收支交易或者事项 175
7.7.1 营业外收支交易或者事项的含义 175
7.7.2 账户设置 175
7.7.3 应用举例 176
7.8 财产盘盈、盘亏交易或者事项 177
7.8.1 财产盘盈、盘亏的含义 177
7.8.2 财产清查引起的资金运动 177
7.8.3 账户设置 178
7.8.4 应用举例 178
7.9 期末交易或者事项 180
7.9.1 期末交易或者事项的含义 180
7.9.2 期末交易或者事项引起的资金运动 181
7.9.3 账户设置 182
7.9.4 应用举例 182
7.10 利润分配事项 190
7.10.1 利润分配的含义 190
7.10.2 账户设置 191
7.10.3 利润分配引起的资金运动 191
7.10.4 应用举例 193
7.11 试算平衡 194
本章小结 196
习题 196
第 8 章 财务报告 201
8.1 财务报告概述 202
8.1.1 财务报告的含义 202
8.1.2 财务报表的种类 203
8.1.3 财务报表列报的基本要求 204
8.2 资产负债表 205
8.2.1 资产负债表的概念 205
8.2.2 资产负债表的列报要求 205
8.2.3 资产负债表的格式及内容 206
8.2.4 资产负债表各项目的列示方法 207
8.2.5 资产负债表举例 209
8.3 利润表 211
8.3.1 利润表的概念 211
8.3.2 利润表的格式及内容 212
8.3.3 利润表的列报要求 213
8.3.4 利润表项目的列示方法 213
8.3.5 利润表编制举例 215
8.4 现金流量表 216
8.4.1 现金流量表的含义及作用 216
8.4.2 现金流量的分类 217
8.4.3 现金流量表的格式及内容 218
8.4.4 现金流量表的编制方法 220
本章小结 220
习题 221
第 9 章 会计监督 225
9.1 事前会计监督 226
9.1.1 事前会计监督的含义 226
9.1.2 监督的方法 226
9.2 事中会计监督 226
9.2.1 事中会计监督的含义 226
9.2.2 审核原始凭证 227
9.2.3 财产清查 227
9.3 事后会计监督 232
9.3.1 事后会计监督的含义 232
9.3.2 计划与实际完成情况对照分析 232
9.3.3 财务比率分析 232
本章小结 234
习题 234
附录 会计实验平台及部分习题答案 237
附录 1 会计实验平台的使用 237
附录 2 部分习题答案 265
参考文献 268

第1章 总 论

本章在会计理论、程序及方法体系中的位置



本章要点

知识要点	掌握程度	相关知识
会计的产生与发展	了解三个发展阶段	(1) 会与计的含义 (2) 卢卡·帕乔利与复式簿记 (3) 公认会计原则的出现
会计的基本理论	(1) 掌握本质、职能、目标 (2) 了解对象、假设、基础、质量要求	(1) 对本质的不同理解 (2) 核算、监督两大基本职能 (3) 会计目标两种观点与会计准则的规定
会计的基本程序和方法	(1) 了解确认、计量、记录、报告程序 (2) 了解事前、事中、事后程序	(1) 确认、计量、记录、报告的内容 (2) 事前、事中、事后的内容
会计理论、程序方法图	熟悉会计理论、程序、方法体系图	理论、程序、方法之间的关系

要学好会计，首先应了解和熟悉会计的全貌，也就是要了解和熟悉会计基本理论、基本程序和基本方法的梗概，形成对会计的整体印象，为后面的深入学习奠定基础。会计的基本理论、基本程序和基本方法是在长期会计实践过程中摸索和总结出来的，因此，学习会计常常从了解会计的产生和发展开始。

1.1 会计的产生与发展

1.1.1 会计与资源管理的关系

1. 资源与人们需求之间的关系

人们拥有或控制资源的目的是满足人们眼、耳、鼻、舌、身、意的需求，有了资源才能使人类得以生存和繁衍。一个人或人群拥有的资源越多，需求满足的程度就越高，相对越幸福。面对人们日益增长的物质、文化等方面的需求，人们拥有和控制的资源数量总是相对不足，而且，资源在人们之间分配得也极其不均衡，所以，追求拥有更多的资源，是人类生存、发展的共同愿望，也是人群之间相互学习、帮助，相互竞争、斗争的根本原因。人类要获得有益于生存和发展的资源，必须付出劳动的代价，耗费人力、物力、财力等已有资源，如果收入大于付出，资源总量就会增加，人们身心需求就可以得到更大程度的满足，这是人们希望看到的结果；如果收入小于付出，资源总量就会减少，人们身心需求就得不到相应的满足，就要削减眼、耳、鼻、舌、身、意的需求，人们就会痛苦，这是人们不希望看到的结果。这里的资源主要是指人类通过生产等劳动而获得的，满足人们衣、食、住、行，喜、怒、哀、乐等需要的，对人类生存和发展有益的财产物资、权利等的总称。

2. 资源数量管理的两个层次

所谓资源数量，古代主要是指具体资源的实物数量，近现代主要是指资源的货币量或称价值量。所谓资源数量管理，就是通过管理者的行为，影响引起资源增减变化的行为，使资源的数量变化符合或朝向管理者的预期。人们通过生产等劳动创造的每一项资源，都付出了汗水、鲜血甚至生命的代价，来之不易，而因管理不善造成损失浪费或少收、多支却是轻而易举的事。所以，人们不仅要努力地创造资源，还要努力地管理好资源，以最少的劳动消耗获取最大的劳动成果，减少或杜绝损失浪费。

要管理好资源数量至少要经过两个层次的管理活动：

一是基础性的资源管理活动，即对每一笔资源增减变化都要进行的管理。主要包括两个方面，一方面，监督资源增减变化的合法性、合理性，主要的目的是阻止一切不合法、不合理的资源增减变化。另一方面，核算(反映)资源数量增减变化等方面的信息，主要的目的是使资源管理者做到心中有数，为进一步关键性的管理活动(决策)提供依据。

这一层次的管理活动具体、繁杂、工作量大，是对资源数量进行管理不可或缺的管理活动，离开了这一层次的管理活动，关键性的管理(决策)活动将失去基础。

二是关键性的资源管理活动。是将核算(反映)的资源数量增减变化的信息以及监督发现的问题与法规、制度、计划等标准对照，判断引起资源数量增减变化有关部门、人员其责任的履行情况，并作出肯定、奖励或否定、惩罚，扩大投资或收回投资等决策；或是对未来作出计划、组织、领导、控制等方面的决策。这一层次的管理活动并不要求对资源的每一笔数量变化都作出决策，常常是定期进行，工作量并不大，但是，对于资源管理来说是非常关

键、责任重大。决策一旦失误，资源的少收多支、损失浪费将不可避免，且数额巨大。

管理资源的数量，是资源所有者的权利。随着人们征服自然改造自然能力的增强，一些人拥有或控制资源的种类、数量不断增多，资源所有者需要做的事情也越来越多，资源所有者没有能力事必躬亲(或因有更重要、紧迫的事情要做；或没有相应的知识、能力、时间；或贪图享乐等)，这就产生了委托他人代为进行这些基础性资源管理活动的需要，而所有者则集中精力进行对资源管理来说更关键的决策。当资源所有者拥有资源数量足够多且对每一笔增减变化亲自进行管理有难度；当有了资源收、付、存活动的法规，有了反映资源数量变化的文字，有了对资源数量的计算方法，有了反映这些信息的竹简、纸张等载体，等等，这种基础性资源管理活动就逐渐的从资源所有者的资源管理活动中分离出来，成为一种相对独立的资源管理活动。

3. 资源数量的基础性管理活动与会计的关系

我国早在西周时期，将符合“法规”要求的资源数量变化，进行日常零星的计算并反映出来的活动称为“计”，将资源数量进行定期总和(汇总或合计)的计算并反映出来的活动称为“会”，即将资源数量的基础性管理活动称为“会计”。从此“会计”一词正式出现，并流传下来，经历了三千多年时间和多种社会形态的演进，科学技术的进步，以及所有者对资源管理角色的转变等，会计也不断发展和完善。从会计的程序和方法等外在形式上看，已是今非昔比，但是，会计是对资源数量进行基础性管理这个本质没有变，核算资源数量变化的信息、监督其合法性这两个基本功能没有变。因此，我们可以将会计简单描述为，会计是核算资源数量变化信息并监督其合法性的一种基础性管理活动。因核算、监督资源的空间范围不同，会计有不同的称谓，如核算、监督宫廷所拥有的资源数量变化的基础性管理活动称为“宫廷会计”，核算、监督企业所拥有或控制的资源数量变化的基础性管理活动称为“企业会计”，核算、监督行政单位、事业单位所拥有的资源数量变化的基础性管理活动称为“行政单位、事业单位会计”，等等。

以史为鉴，有利于更好地理解和发展会计的理论和实务。人们根据会计理论、程序和方法的完善程度及重大的带有标志性的事件，将会计的发展历史分为古代会计、近代会计、现代会计 3 个阶段。

1.1.2 古代会计(15 世纪之前)

世界上历史悠久的国家，其会计产生、发展的历史大同小异，能被后人了解的是那些有文字记载的东西。监督资源数量增减变化的合法性，反映资源数量增减变化信息的这一基础性管理活动，有着悠久的历史。在生产力低下，剩余劳动资源少的原始社会，人们按照当时的规则，共同生产、消费，相互监督，并用头脑记忆资源的数量变化情况，以便决定进一步的行动；当人类进入奴隶制社会后，剩余资源归奴隶主所有，这时，奴隶主就以资源所有者的身份管理资源。由于资源的生产、消费越来越复杂，剩余资源的种类及其数量繁多，需要资产所有者管理的事情太多等原因，监督资源数量增减的合法(合规)性，核算资源数量增减变化信息这样的基础性管理就逐渐分离出来，由资源所有者委托专人进行管理，资源所有者主要从事据此进行“决策”等更关键的管理活动。以我国为例，西周前，由于文字记载不多，相传反映资源增减的方式有“结绳记事”、“刻木为记”等方式，这种计算、记录还是生产职能的附带部分，属于会计的萌芽时期，当时还没有“会计”这个概念。西周时期，首次出现了“会计”这一概念，对符合法规要求的，将一日(旬)、一月内

零星、分散的财物收付进行正确的计算称为“计”，将一年中各日、各月之“计”合计为年度财物收付称为“会”，清代数学家焦循将其归纳为“零星算之为计，总合算之为会”；并且，在宫廷中已有独立的会计机构和专职会计人员，会计不再是生产职能的附带部分。此时的会计，运用文字和数字两种符号，以叙述方式，分类反映(核算)资源实物数量增减变化情况，并与实物保管的数量记录分开，有利于对实物数量增减进行控制。西周王朝中，处于会计组织机构最高的官职——“司会”，其主要职责是“以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成”，即对财物保管部门送来的反映 10 日(或称为旬)、一个月、一年的经济收支事项的文书，要同会计部门相应期间的经济收支报告相互对照、考核后才能予以确认，经过严密的会计钩稽制度，确保最终呈送给资源所有者——“国王”的会计报告信息可靠。春秋战国时期的孔子有“会计当而已矣”的论述，意思是对资源增减变化的监督及计算、记录、报告等反映要得当，符合法规，真实、正确。此后，反映、监督宫廷资源增减变化的宫廷会计，对某项(或类)资源记录、报告的方法不断改进，由流水账式的叙述式记录，改进为条理清晰、结构分明的“四柱清册”，即“旧管＋新收＝开除＋实在”，但是，这仍然是对资源增减变化进行单方面的记录——单式记账法。

1.1.3　近代会计(15 世纪至 20 世纪 30 年代)

1．近代会计的产生

11～13 世纪，在地中海沿岸，旷日持久的十字军东征，使得处于地中海交通枢纽的意大利成为海上贸易的中心。从事商业贸易、金融、制造、运输等企业的民间资本获得了高额利润，以盈利为目的的企业迅速发展，逐渐成为社会经济的基本形态，意大利也因此在世界上率先进入商品经济时代。企业投资人，不仅要了解资源总量的信息，还要了解企业收入、费用和利润等营利能力的信息；企业债权人还要了解企业偿债能力的信息等。这样，对资源进行单方面反映的单式记账法就显得力不从心，以货币进行统一计量的复式记账法便孕育而生。在此期间，银行的会计为了反映吸收存款和发放贷款的来龙去脉，以借、贷作为记账符号，反映款项增减变化，并且对每一笔存款、贷款等活动都在两个或两个以上账户中进行记录，遵循有“借必有贷，借贷必相等”的记账规则，进而形成一种新的、更科学的记账方法——复式记账法，它的科学性、完整性得到了社会的公认，逐渐被工、商等企业采用，并得到了进一步的发展和完善。1494 年，意大利数学家卢卡·帕乔利在其出版的《算术、几何、比与比例概要》中，第一次详细地描述了以借、贷作为记账符号的复式簿记原理(又称“簿记论”)，并迅速传遍世界。因此，人们将复式簿记的诞生称为近代会计发展史上一个光辉的里程碑，标志着会计进入了近代会计阶段，数学家卢卡·帕乔利也被誉为“会计之父”。

2．近代会计的发展

(1) 折旧会计思想的形成。由于工业革命，机器设备等长期资产日益增多，其价值如何转移到产品成本、费用中，成为会计确认、会计计量必须面对的问题，进而促进了折旧思想及折旧方法的形成。

(2) 历史成本计量观念的形成。由于产品生产的日益复杂化，产品成本的归集与分配也日益复杂，为正确计算产品的成本，逐渐形成了以“历史成本”为基础的资产计价理论和一整套成本归集与分配的方法。

(3) 收益表(利润表)成为最主要的报表。随着企业规模不断扩大，企业的运营和发展需要大量的资本，独资、合伙等企业形态很难满足对资本的需要，因此股份制这种企业形态获得了较大的发展，所有权与经营权开始分离。这一分离，对会计监督方面没有太大的影响，而对会计核算(反映)资源数量增减变化信息方面的影响较大，不仅要求对内提供有利于决策的信息，还要以财务报告的形式向处于企业外部的投资人，提供受托责任履行情况的信息。此时，收益(利润)的确认、计量成为外部投资人最为关心的问题，促进了“划分收益性支出与资本性支出”、“收入与费用配比”等思想的产生，收益表(利润表)也成为会计提供的第一报表。

(4) 审计制度的形成。处于企业外部的投资人，主要依赖于企业提供的财务报告来判断自己的投资决策是否正确，今后是否继续投资等。财务报告只有公允、合法，投资人才能作出正确的判断和决策，如果财务报告失真，必然导致投资人判断和决策的错误。因此，财务报告只有经过独立的执业会计师的审计，才能获得投资人的信任，这样财务报表审计制度逐渐形成了。1854 年，苏格兰成立了世界上第一个皇家特许会计师协会，被誉为会计发展史上的又一个里程碑。

(5) 资产负债表、收益表、现金流量表等财务报表的形成。到了 20 世纪 20 年代，股份有限公司成为企业组织形式的主流，资源所有者聘任职业经理人管理企业，所有权与经营权进一步分离。与此同时，企业为满足临时性的资本需求更加依赖银行等金融资本，银行逐渐把资产负债表、收益表、现金流量表等财务报告作为了解企业信用、偿债能力的主要依据。这样，在企业外部的所有者、债权人想了解企业财务状况、经营成果和现金流量等方面财务信息的压力下，传统会计的重心逐渐演变成向企业外部的所有者、债权人等提供信息的财务会计，即对外会计。由于企业外部的信息使用者人数众多(如购买企业股票、债券的人)，所以，财务会计只能提供一套通用的财务报表。为使财务报告信息可靠并与信息使用者的决策相关，客观上要求规范其确认、计量、记录和报告的程序及方法，否则，后果不堪设想。

1.1.4　现代会计(20 世纪 30 年代以后)

1. 现代会计的产生

第一次世界大战结束后，世界百废待兴，商品需求旺盛，美国借助工业基础好、受到战争破坏小的优势，产品迅速占领市场。在丰厚利润的诱惑下，企业盲目扩大生产规模，一些企业为了获取更多的投资、贷款以维持运转，促使会计采用过于乐观的职业判断，对外提供了不真实的会计信息，加上会计处理没有统一的规范，对经济危机的爆发(1929 年)起到了推波助澜的作用，投资人、债权人损失惨重，会计界备受指责。会计界痛定思痛，于 1939 年发表了美国(也是世界)第一份“公认会计原则”(Generally Accepted Accounting Principles，GAAP)的“会计研究公报”。公认会计原则的出现，使会计的实务开始有了公认的、权威的理论指导和程序、方法上的规范，标志着会计进入了更加成熟的现代会计阶段。

2. 现代会计的发展

(1) 管理会计的产生。随着经济活动更加复杂，市场竞争的进一步加剧，决策、计划、组织、控制等方面关键的管理活动，对企业的成败起着决定性的作用，甚至一次决策失误

将导致企业前功尽弃，满盘皆输。关键管理者的责任加大，而任何一位聪明的关键管理者，都无法做到面面俱到，事事精通，所以，决策者为使决策更加恰当、科学、有效，希望得到更多人的建议，并参与到更深入的管理中来。迫切要求会计，不仅要反映过去的信息，还要反映未来可能发生的预测信息，并参与到决策中来。20 世纪 50 年代开始，泰罗的科学管理理论在企业中应用，以“决策与计划会计”和“执行会计”为主体的管理会计，从传统的会计中分离出来，并被誉为是会计发展史上第三个里程碑。会计承担的管理工作进一步增多，企业会计形成了主要为企业外部资产所有者等信息使用者服务的“财务会计”和主要为企业内部管理者服务的“管理会计”两大分支。

(2) 会计电算化。随着计算机技术的成熟，计算机成本的降低和会计应用软件的开发，会计电算化得到了普及，计算机逐渐取代了手工的计算、记录等工作，提高了会计反映、监督经济资源数量变化的效率与效果。

(3) 非营利组织会计得到发展。政府及非营利组织会计也与时俱进，理论和方法紧跟企业会计的步伐，但是，由于其拥有资源不是以营利为目的，要求反映的信息只是经济资源增减变化(经费收支)的信息，没有盈利方面的信息，也没有现金流量方面的信息，监督的内容也侧重于合法性，而不强调合理性和有效性。所以，政府及非营利组织会计的内容及其方法相对简单一些。

(4) 超出财务会计理论范围的课题研究取得较大进展。例如，通货膨胀会计的研究(超出了货币计量假设的币值稳定假设)、人力资源会计的研究(人力资源暂时没有公允的货币计量办法，超出了货币计量的范畴)取得了较大的进展等。

1.1.5 不同时代会计特征的比较

要使会计的产生、发展过程为我们研究现代会计理论与实务带来更大的帮助，需要我们对会计的产生、发展过程按照其特征进一步地比较，从中找出带有一定规律性的东西。

(1) 时间划分。古代会计，在 15 世纪前，时间跨度非常大，发展相对缓慢；近代会计，在 15 世纪至 20 世纪 30 年代之间；现代会计，在 20 世纪 30 年代以后。

(2) 起点的重要标志。古代会计，公元前 1000 年左右的中国(西周时期)，“会计”一词的出现；近代会计，1494 年，意大利数学家卢卡 • 帕乔利有关“复式簿记”详细论述的出现；现代会计，1939 年，美国“公认会计原则”的出现。

(3) 会计重点反映、监督谁的资源。古代会计重点反映、监督“宫廷所有”的资源(民间资源所占比重较小)；近代会计、现代会计重点反映、监督“企业拥有或控制”的资源。

(4) 拥有经济资源的主要目的。古代宫廷所拥有的资源主要是为了消费；近代、现代企业所拥有的资源主要是为了增值。

(5) 会计核算的内容及目标、会计计量的单位、记录的方法、记录的载体。

① 核算的内容及目标。古代会计，主要是反映各类资源实物数量变化的信息；近代会计，主要是用货币反映企业所拥有或控制的资源数量信息，反映受托责任的履行情况，有利于经济决策。其相对静止状态是指资产、负债、所有者权益之间的状况，即财务状况；相对运动状态是指收入、费用及其利润之间的状况，即财务成果。现代会计，比近代会计增加了对未来尚未发生的资源数量方面变化进行的预测、决策分析等内容。

② 计量的单位。古代会计主要是实物量度；近代会计与现代会计主要是货币量度，计量属性也由历史成本逐渐向公允价值计量迈进。

③ 记录的方法。古代会计主要是单式记账法；近代会计、现代会计是复式记账法。

④ 记录的载体。古代会计，由结绳记事、刻木为计、竹简再到一定格式的纸张；近代会计主要是一定格式的纸张；现代会计，由一定格式的纸张过渡到电子计算机和网络。

(6) 会计监督的内容、目标和方法。其内容包括：古代会计主要是因经济活动(主要是财物收支行为)引起资源数量变化的合法性；近代会计、现代会计主要是因经济活动(以营利为目的的企业也可称为交易或事项)引起资源数量变化的合法性、合理性。其程序和方法是，古代会计、近代会计、现代会计的监督程序和方法相似，从程序上可分为事前、事中和事后，方法主要是审查、财产清查、比较、分析等方法。

(7) 会计理论情况。古代会计，没有成型的会计理论；近代会计，具有部分会计理论的雏形；现代会计，会计理论体系逐渐完整。不同时代会计特征的比较见表1-1。

表1-1　不同时代会计特征的比较

特征＼时代		古代会计	近代会计	现代会计
时间划分		15世纪前	15世纪至20世纪30年代	20世纪30年代后
起点的重要标志		中国西周 “会计”一词出现	1494年，意大利 卢卡・帕乔利“复式簿记”出现	1939年，美国 “公认会计原则”的出现
谁的资源		宫廷所有资源	企业资源	企业资源
资源的直接目的		消费	增值	增值
核算	内容及目标	收支活动及各类资源数量变动的实物量信息	经济活动及其引起的资源数量变动的价值量方面的信息	经济活动及其引起的资源数量变动及预测、决策分析等方面价值量方面的信息
	计量单位	实物单位	货币计量和历史成本属性	货币计量和历史成本为主和公允价值
	记录的方法	单式记账法	复式记账法	复式记账法
	记录的载体	结绳、刻木、竹简到纸张	固定格式的纸张	固定格式的纸张到计算机、网络
监督	内容及目标	促进收支活动及其资源数量变动的合法性	促进经济活动及其引起的资源数量的合法性、合理性	促进经济活动及其引起的资源数量的合法性、合理性
	程序	事前，事中，事后	事前，事中，事后	事前，事中，事后
	方法	宣传，审核，财产清查，比较分析	宣传，审核，财产清查，比较分析	宣传，审核，财产清查，比较分析
会计理论		无	部分雏形	理论体系逐渐完整

从会计的产生、发展过程来看，企业会计是现代会计的核心，其中，财务会计是对外服务的会计，其理论最为完整，包括的内容、程序、方法最为规范，是企业会计的核心；管理会计是为企业内部服务的会计，主要是为了满足内部管理者的需要，其内容、方法更加灵活多样，有专门教材介绍。因此，本书着重介绍企业财务会计的理论、程序和方法，也习惯称为会计的基本理论、程序和方法。

1.2 会计的基本理论

会计的基本理论是人们从会计实践中总结出来的关于会计的定义、职能、目标、对象、会计基本假设、会计基础、会计信息质量要求等知识体系。会计的产生和发展一般也被视为会计理论范畴。

1.2.1 会计的含义

1. 会计含义的不同观点

会计经历了几千年的发展，人们对于会计本质的认识也在不断地深入、发展。例如，早在 3 000 多年前的西周时期，将零星算称为“计”，总和算称为“会”，会计的本质表现为对资源的计算、记录等行为；15 世纪的意大利，“复式簿记”成为会计的代名词，会计的本质表现为对资源变化进行记账、算账、报账(报表)的行为。后来，人们不再从会计的某一突出的外在特征上给会计下结论，而是从会计的整体特征上下结论，早期的观点主要有：①“方法或艺术”论，即从会计提供信息的过程看，会计就是一种提供信息的方法或艺术；②“工具论”，即从会计提供信息的目的角度，会计的信息是为管理决策服务的，是管理的一种工具。

20 世纪中后期，人们的认识又提高了一个层次，主要有两种观点：①信息系统论。例如，美国会计学家利特尔顿认为，会计的显著目的在于对一个企业的经济活动提供某种有意义的信息；1966 年美国会计学会在其发表的《会计基本理论说明书》中指出，实质地说，会计是一个信息系统；1983 年，我国学者葛家澍、唐予华认为，会计是为提高企业和单位的经济效益、加强经济管理而建立的一个以提供财务信息为主的经济信息系统。②管理活动论。管理活动论认为会计不是被人利用的工具和方法，也不仅仅是为管理而建立的经济信息系统，其本身就是一种管理活动。例如，我国学者杨纪琬、阎达五指出，会计是一种管理活动，是一项经济管理工作。

我们认为，信息系统论和管理活动论都从某一个角度反映了会计的本质特征。信息系统论，将以提供会计信息为目标的会计核算行为过程，描述为一个提供财务信息为主的经济信息系统，是很贴切、形象的。而且，信息系统论能严格区别其他信息系统，揭示了主要会计行为过程的本质。管理活动论，则揭示了会计为什么要提供信息，为什么要进行监督，是会计更深一层的本质特征。会计是为管理“资源数量”而产生和发展的，不论会计方法发生怎样的变化，所有者是否对其资源进行直接管理或委托他人管理，会计是对资源数量进行管理这一本质始终没有变。就管理“资源数量”而言，其只有两个方面的角色，一个是被管理角色，即直接引起资源数量变化的活动——经济活动，如接受投资、负债、采购、生产、销售、投资等行为；另一个是管理角色，即对引起资源数量变化行为施加影响的行为，包括反映、监督每一笔经济活动所引起的资源数量变化的信息及其合法性、合理性的基础性行为，也包括在此基础上进行的预测、分析或评价行为，还包括最为关键的决策及其为落实决策而进行的计划、组织、领导、控制等行为。将会计定义为一种管理活动或工作，是从根本上揭示了会计的本质。所以，我们对会计含义的理解，更倾向于管理活动论。

2. 会计的定义

会计的定义是对其本质特征的内涵和外延作出的确切而简要的说明。会计的定义至少应当包括会计的本质、职能、会计管理的空间范围、会计对象等内容，才能将会计与其他活动区分开来。

(1) 会计的本质，是一种基础性经济管理活动。在对资源数量进行管理的活动中，即在经济管理活动中，会计主要进行核算、监督两个方面的管理活动，其中，核算资源数量变化的信息，是管理活动中“决策”的基础性环节，监督资源数量变化的合法性、合理性，是“控制”行为的基础性环节；即便是管理会计中的预测、决策分析和评价等活动，也是提供更有利于决策的“深加工”的信息，仍然是决策的基础性环节，不能代替经济管理中最为关键的决策活动。

(2) 会计的基本职能，主要包括会计核算(反映)和会计监督两个方面。一个是直接施加影响的监督。监察、督促资源数量变化的合法性、合理性，促进经济活动更加合理、有效，直接影响资源数量变化。另一个是间接施加影响的核算。现代会计主要采用货币计量核算资源数量变化的信息，反映受托责任履行情况，有助于信息使用者的决策，进而间接影响资源数量变化。核算、监督的最终目的是提高经济效益。

(3) 会计管理的空间范围，是一个单位。这个单位可以是一个企业或若干个企业组成的集团公司，可以是一个机关、事业单位，也可以是一个非营利的团体组织等。会计只能对某个单位内部的资源进行管理，不能超越这个空间范围对资源进行管理。

(4) 会计管理的对象，是经济活动引起的资金运动。会计管理的对象是资源的数量变化。现代会计，主要是以货币计量资源数量变化，用货币表现的资源数量被称为资金，资金的变化称为资金运动；引起资金运动的活动，被称为经济活动，是资源数量变化的原因。从形式上看，经济活动是会计的对象，从实质上看，资金运动是会计的对象。

综上所述，会计是对某一单位资金运动进行核算、监督的一种基础性经济管理活动。

1.2.2 会计职能

会计的职能，是会计本身具有的相对客观、稳定的功能。会计职能是在履行其职责中逐渐形成的，相对稳定的功能，是客观存在的，人们只能总结它，不能按人们的意愿去增减它，是会计这种基础性经济管理活动本质的体现。会计的产生、发展历史告诉我们，会计主要履行着为资源所有者核算(或反映)资源数量变化信息，监督资源数量变化的合法性、合理性等职责，为此，逐渐形成了相对客观、稳定的核算和监督两个方面的基本功能。除此之外，现代会计还为资源所有者及其受托责任者(特别是受托责任者)评价经营业绩、预测经济前景、甚至参与经济决策等活动，因此，学者们对会计职能的认识有多种观点，一个职能、两个职能、三个职能、四个职能、五个职能、六个职能，甚至九个职能等。但是，大家比较公认会计核算、会计监督是会计的基本职能，其他职能是这两个基本职能的延伸和提高。

1. 会计核算职能

会计核算职能是反映资源数量变化信息的功能。会计是基础性经济管理活动，会计核算职能是为“决策”这种关键的经济管理提供会计信息的功能，也称会计反映职能。

资源数量变化的信息主要包括财务状况、经营成果和现金流量等信息。会计核算主要是指为企业外部的信息使用者提供的信息，由于企业外部的投资人、债权人等信息使用者人数众多，对信息的要求也有所不同，会计核算具有以下特点：①以货币为主要的计量单位，综合反映资源数量变化的信息；②反映已经发生的信息，可靠性较强；③包括资源数量的动态、静态两个方面的信息，具有连续性、系统性和全面性；④会计核算的程序包括确认、计量、记录、报告；⑤反映的信息常常需要使用者进一步加工。信息使用者需要根据具体决策内容对会计提供的信息进行进一步的组合、比较、分析，才能评价过去、预测未来，选取最佳方案，决定今后的行动。

会计核算这一职能还可以扩展到，提供评价过去、预测未来的信息，也就是管理会计为满足信息使用者(主要是企业内部决策者)决策的需要而提供的深加工信息。这部分信息的核算具有以下特点：①是在财务会计信息和其他方面信息的基础上加工形成的信息。②预测信息的可靠性较差，但是，从决策的角度看，预测信息比历史信息更有用。③内容和方法更加灵活多样。提供的信息可以是全面的，也可以是单项的；可以是财务方面的，也可以是财务与业务活动结合的；可以是货币计量的，也可以是非货币量的。④是为决策需要而“量身定做”的信息。

2. 会计监督职能

会计监督职能是依据法规、内部控制制度及经济活动规律性等标准，对引起资源数量变化活动的合法性、合理性进行监察和督促的功能。没有法规和内部控制制度，也不了解经济活动的规律，就无法进行监督。会计的监督职能是管理活动中“控制职能”的一部分，是基础性环节。会计监督职能具有以下特征：①依据法律、法规、内部控制制度等标准进行监督，发现偏差，在授权范围内促进其纠正或拒绝受理，对于超出授权范围的重大偏差或拒不纠正的偏差，上报履行控制职能的决策者处理。②监督的程序可分为事前监督、事中监督、事后监督。③会计监督具有连续性、完整性。

1.2.3 会计目标

1. 形式上会计目标

会计目标，是指会计想要达到的境地或标准。经济管理活动想要达到的境地或标准是提高经济效益，这是基础性经济管理活动的会计和关键性经济管理活动的各项决策的最终目标。研究会计目标是要实现这个目标，“想要实现”的前提是“能够实现”，只有在会计所具有的核算、监督等职能范围内的目标才能实现，即要研究会计的直接目标，所以，会计目标应当包括会计核算目标和会计监督目标两个方面的目标。

(1) 会计核算的目标。从会计核算职能的角度看，现代会计的最高目标是向信息使用者提供资源数量变化的信息，具体包括财务状况、经营成果和现金流量等方面过去和现在的货币信息，还包括一些预测未来的资源数量方面的信息。其信息的使用者主要包括以下四个方面。

① 投资者。即剩余资源的所有者，是会计信息的最主要使用者。投资者依据会计信息可以做出进一步的计划、组织、领导、控制等方面的决策，从而实现提高经济效益的目标。

在所有权与经营权分离的情况下，日常的计划、组织、领导、控制等决策方面关键的管理活动，所有者均委托给管理当局。在这种情况下，管理当局成为会计信息的“第一读

者”，有利于实现受托责任(即提高经济效益)的目标。同时，处于企业(经济组织)外部的投资者需要通过会计提供的财务状况、经营成果和现金流量等信息反映受托责任人受托责任的履行情况，有利于其做出是否调整投资或是更换受托管理层等决策。

② 债权人。也是一个方面的资源投入者，主要有银行等金融机构、提供商业信用的供应商、企业债券的持有者等，它对该企业(经济组织)空间范围内的资源也有索取权，债权人为保证其资源的安全，到期能顺利收回本息，常常要求企业提供相关的信息作为贷款或提供商业信用的前提条件，根据会计信息，做出是否需要调整信贷政策或提前收回贷款等决策。

投资者因为投资于经济组织(这里主要指企业)，才成为首要的会计信息使用者，债权人因为借款给经济组织，才成为仅次于投资者的会计信息使用者。

③ 政府有关部门。如税务机关，需要通过会计信息，了解企业已纳税和应纳税的信息，判断企业是否及时、足额缴纳税款等。

④ 社会公众。他们也需要了解包括对所在地经济作出贡献(例如增加就业、刺激消费、提供社区服务等)等方面信息。

(2) 会计监督的目标。从会计监督职能的角度看，会计具有监督经济活动的合法性、合理性的功能。因此会计监督的最高目标是监督经济活动的合法性、合理性。

上述会计核算的目标和会计监督的目标应当说是形式上的目标，还没有揭示会计目标的实质。

2. 实质上会计目标

1) 会计核算实质上的目标

会计核算实质上的目标是揭示为什么要提供财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息。对此主要有两种观点，一种是受托责任观，另一种是决策有用观。

(1) 受托责任观。受托责任观是指所有者将自己对资源享有的经营管理权委托给受托人，受托人接受委托就具有了行使对该资源的经营管理责任，承诺对该资源的保值、增值等责任，以及承诺定期向委托人报送反映受托责任履行情况的财务状况、经营成果和现金流量等方面信息的责任。受托责任观认为，实质上会计的目标，就是提供反映受托责任的履行情况的信息。委托人根据受托人提供的会计信息，决定是否更换管理层或调整投资。在委托与受托关系清楚的独资企业、国有企业等，受托责任观应该得到重视。

(2) 决策有用观。决策有用观是信息使用者要根据会计提供的信息进行决策，这些信息一定要对决策有用才行。决策有用观认为，会计的目标就是向信息使用者提供有助于作出经济决策的相关信息。会计信息不仅仅是历史的、货币的信息，还应包括对未来预测的货币的及非货币的信息。这一观点也适用于潜在的投资者和债权人。这种观点中资源的委托方与受托方的关系不是直接建立起来的，而是通过资本市场建立的，没有直接的委托与受托的关系。当前通过资本市场筹集资本的企业越来越多，并有不断扩大的趋势，所以决策有用观不可或缺。

2) 会计监督实质上的目标

会计监督实质上的目标是揭示为什么要实施会计监督，是为了促进资源数量变化的合法性和合理性。

3. 企业会计准则中规定的会计目标

《企业会计基本准则》，总则的第四条规定：财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务会计报告使用者作出经济决策。

对企业会计准则中会计目标的理解：①对企业会计的规定，因此，这个空间范围是企业。②财务会计报告的目标。首先，是会计核算的目标，不包括会计监督的目标；其次，是对外报告的目标，不包括管理会计为企业内部管理而预测的信息。③既有形式上的目标也有实质上的目标，既包括受托责任观也包括决策有用观。充分体现了我国当前企业会计核算目标的特点。

1.2.4 会计对象

1. 会计对象的含义

会计对象是会计所要核算和监督的内容。会计核算的内容，是资源数量变化的信息；会计监督的内容，是资源数量变化的合法性、合理性。引起资源数量变化的活动，称为经济活动，因此，会计对象是经济活动引起的资源数量变化。就一个企业而言，经济活动又称为“交易或者事项”，企业拥有或控制资源数量的货币表现被称为“资金”，在交易或者事项的影响下，这些资金不断发生变化，称为“资金运动”(或价值运动)。所以，企业会计对象是交易或者事项引起的资金运动。交易或者事项是资金运动的“因”，资金运动是交易或者事项经济特征方面的“果”(交易或者事项经济特征以外的“果”不在会计的研究范围)。从形式上看，会计是核算、监督交易或者事项；从实质上看，会计是核算、监督资金运动。不能离开对交易或者事项的核算和监督而直接核算、监督资金运动，否则核算、监督将失去依据，无法判断资金是怎样运动的，当然也就无法进行核算、监督；也不能只核算、监督交易或者事项，不核算、监督资金运动，因为离开了对资金运动的反映，就无法提供信息使用者想要的信息，而投资者、债权人等信息使用者，将资源投入企业，最关心的就是资源的变化及其结果。对于会计这种基础性管理活动来说，交易或者事项引起的资金运动是客观存在的，是会计核算和监督的内容。

2. 交易或者事项引起资金运动的描述

会计人员一般不直接参与交易或者事项(经济活动)，主要是通过“原始凭证”等交易或者事项的载体来了解交易或者事项的来龙去脉，进而对交易或者事项引起的资金运动进行核算和监督。交易或者事项的类别不同，引起资金具体的运动也就不同。交易或者事项引起的资金运动一般可分为资金进入企业、资金在企业内部循环周转、资金退出企业 3 个阶段。

1) 资金进入企业

资金进入企业是企业筹集生产经营所需资金的交易或者事项引起的，主要包括两种渠道：

(1) 吸收所有者投资。这种交易或者事项一个方面引起货币等资金增加，另一方面引起所有者权益(所有者对企业剩余资源的索取权)增加。

(2) 负债。这种交易或者事项一方面引起企业货币等资金增加，另一方面引起企业负债(企业要用资源偿还的现实义务)增加。

2) 资金在企业内部循环周转

资金在企业内部循环周转是企业经营活动的交易或者事项引起的。以制造业(工业)为例，主要包括以下 3 个方面。

(1) 采购过程。一方面引起货币资金减少，另一方面引起材料资金(为生产而储备的材料)增加。

(2) 生产过程。主要包括材料等资源的消耗过程和产品完工验收入库过程。

① 材料等资源的消耗过程，一方面引起材料等资金的减少(包括房屋、机器、设备等价值的消耗和人力资源的消耗等)，另一方面引起生产资金(生产成本)增加。

② 产品完工验收入库过程，一方面引起生产资金(生产成本)减少，另一方面引起商品资金增加。

(3) 销售过程。这是实现价值增值的过程，要从以下两个角度考虑。

① 从经济利益流入企业的角度看：一方面产生了经济利益流入企业的收入，另一方面表现为货币等资金的增加。

② 从经济利益流出企业的角度看：一方面表现为商品等资金的减少，另一方面产生了经济利益流出企业的费用增加。

这样，经营活动的交易或者事项引起了资金从“货币→材料→生产→商品→货币”形态的变化，就完成一次资金循环，多次循环被称为资金周转。每次循环不仅使资金形态发生变化，而且产生了收入和费用，收入和费用相抵后就是企业的经营成果——利润(收入大于费用为利润；收入小于费用为亏损或负利润；收入等于费用为保本)。

3) 资金退出企业

资金退出企业主要有以下两种方式。

(1) 分配股利或利润。这是对投资者的回报，这种交易或者事项一方面引起货币资金的减少(或负债的增加)，另一方面引起所有者权益的减少。

(2) 偿还债务。这是对债权人的承诺，这种交易一方面引起货币资金的减少，另一方面引起负债的减少。

3. 资金运动的分类

1) 基本分类——会计要素

(1) 从相对静止的角度，按照交易或者事项的经济特征对资金运动进行分类，可以分为资金的存在形态——资产，债权人对资产的索取权——负债，投资人对剩余资产的索取权——所有者权益 3 种。在数量上，资产＝负债＋所有者权益，三者之间数量结构的信息又称为“财务状况”，是资金运动静态方面的信息之一，也是信息使用者最关心的信息之一。

(2) 从相对动态的角度，按照交易或者事项的经济特征对资金运动进行分类，可以分为经济利益流入企业——收入，经济利益流出企业——费用，收入减去费用后形成的经营成果——利润 3 种。在数量上，收入－费用＝利润，三者之间数量结构的信息又称为“经营成果”，是资金运动动态方面的信息之一，也是信息使用者最关心的信息之一。

人们将资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润称为会计的六要素，是按交易或者事项的经济特征对资金运动进行的基本分类。其中，资产、负债、所有者权益三要素是企业对外提供资产负债表(财务状况)的基本内容，又称资产负债表要素；收入、费用、利润三要素是企业对外提供利润表(经营成果)的基本内容，又称利润表要素。

2) 具体分类——会计科目

为了提供更为详细的会计信息，还要对会计要素进行更具体的分类——会计科目。

1.2.5 会计假设

会计假设是会计核算的基本前提。从核算的角度看，有一些基本的前提必须加以假设，如提供哪个空间范围的信息？企业是处于持续经营状态还是破产、清算状态？提供哪个期间的信息？提供资源实物量度信息还是货币量度信息？否则会计核算将无法进行。会计假设主要有会计主体、持续经营、会计分期、货币计量四个方面的会计假设。

1.2.6 会计基础

会计基础是会计核算的时间基础。当交易或事项发生时，应当选择一种时间基础进行会计核算，不能在交易或者事项涉及的期间重复反映，更不能遗漏。会计基础主要有权责发生制和收付实现制两种，企业应采用权责发生制进行核算。

1.2.7 会计信息质量要求

会计信息质量要求是会计核算提供的会计信息应该达到的质量标准。会计信息必须达到一定的质量要求，才能实现会计目标。否则，“劣质”的信息不但不能实现会计的目标，还可能误导信息使用者的决策，甚至造成错误的决策。会计信息质量要求主要包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性、及时性 8 个方面。

1.3 会计的基本程序和方法

会计的基本程序与方法，是实现会计目标必须经过的基本步骤和必须采用的方法。面对企业发生的交易或者事项，会计必须按照这些程序逐步进行核算才能实现目标；每个程序必须采用专门的方法才能完成。离开会计的基本程序和方法，会计目标就不可能实现。会计基本程序和方法包括会计核算程序与方法、会计监督程序与方法两个方面。

1.3.1 会计核算的基本程序与方法

会计核算的基本程序，就是对交易或者事项引起的会计要素的增减变化进行会计确认、计量、记录、报告的过程，每一个过程都由若干的方法支撑才能完成。

1. 会计确认及其方法

会计确认是对因交易或事项引起的会计要素及其所属会计科目内容增减变化情况进行认定的过程。其方法主要有两种：①分析原始凭证；②分析账簿。

2. 会计计量及其方法

会计计量是对会计确认的会计要素及其所属会计科目确定其金额的过程。其方法主要有两种：①选择计量属性；②金额计算(或称成本计算)。

3. 会计记录及其方法

会计记录是将会计确认和会计计量的结果，采用一定的方法记录于会计账簿之中的过程。其方法主要有设置账户、复式记账、编制记账凭证、登记账簿等。其载体包括记账凭证、总账、明细账、日记账等。

4. 会计报告及其方法

会计报告是对经过会计确认、计量、记录的会计信息，按照一定的要求，定期编制财务报表并报告给信息使用者的过程。其方法主要是编制会计(财务)报告。

1.3.2 会计监督的程序及其方法

为了实现会计监督的目标，会计监督必须有一定的程序及方法作为支撑，从会计监督过程的角度来看可以分为事前、事中、事后 3 个环节的会计监督。其方法包括法规、制度的宣传、审核原始凭证、财产清查、财务分析等。

1. 事前监督

事前监督是指在交易或者事项发生前进行的监督。主要通过对有关法规及企业内部控制制度等进行公示、宣传等方法让人了解，并明确遵守、违反相关法规和制度的利害得失。

2. 事中监督

事中监督是指在交易或者事项发生过程中进行的监督。包括审核原始凭证(对照法规及企业内部控制制度，进行比较、分析，对于出现的偏差，可以在授权范围内实施控制，如拒绝受理、拒绝付款、要求补办手续等；对于超出授权范围的偏差应及时上报给具有更高控制权的人进行处理。)和财产清查(通过清查财产数量，监督财产经管部门责任履行情况)两种方法。

3. 事后监督

事后监督是指交易或者事项发生后，对各个交易或者事项的经办部门及其责任人的业绩进行比较分析和评价。主要有业绩比较分析、比率分析、趋势分析等财务分析的方法。

会计的基本理论、程序和方法之间是相互联系的，会计的基本理论是对会计程序和会计方法带有规律性、本质性、一般性地总结，没有会计的基本程序与方法就没有会计的基本理论，反过来，会计理论对会计程序和会计方法具有指导、约束并促进其发展、完善、创新的作用。

会计的基本理论、程序和方法及其之间的关系如图 1.1 所示，后面章节的内容将依据此图逐项展开。

会计本质　基础性经济管理活动
会计职能　会计核算　会计监督
会计目标　提供信息；反映受托责任，决策有用　促进合法、合理
会计假设
会计基础
会计信息质量要求
报告　编制财务报告
记录　①设置账户　②复式记账　③编制记账凭证　④登记账簿
计量　①选计量属性　②金额计算
确认　①分析原始凭证　②分析账簿
财务报告
日记账　总账　明细账
记账凭证
原始凭证
事后　财务分析
事中　①审核原始凭证　②财产清查
事前　宣传法规和内控制度
核算的程序与方法　信息载体　监督的程序与方法
会计对象
交易事项
会计要素
所有者权益
负债
交易事项
采购过程　生产过程　销售过程
货币　材料　生产成本　商品　货币
资产=负债+所有者权益
收入-费用=利润
供应商　客户
利润分配
偿还债务
资金进入　资金在企业内部循环、周转　资金退出

图 1.1　会计基本理论、程序和方法及其之间的关系

本 章 小 结

本章对会计全貌进行了概括的介绍，同时为后面章节的展开指明了方向。会计的产生与发展，既包括对会计发展历史的认识，同时也为更好地理解会计基本理论创造了条件。会计的基本理论可以分为两种情况，一种是会计的本质、定义、职能、目标、对象等概念、定义性为主的理论，采用相对深入的论述，后面的章节不再进一步研究；另一种是会计对象的具体内容、会计假设、会计基础、会计信息质量要求等有待详细展开的理论，采用简要的介绍，后面还有专门的章节进行详细研究。会计基本程序与方法也采用简要介绍的方法，后面都有专门的章节进行详细的研究。

关键术语

会计　会计的本质　会计职能　会计目标　会计对象　资金　会计的基本理论　会计基本程序与方法

习　题

(一) 单项选择题

1．近代会计起点的重要标志是(　　)。
　A．15 世纪(1494 年)意大利，卢卡·帕乔利的“复式簿记”问世
　B．20 世纪 30 年代美国，公认会计原则的出现
　C．中国的西周时期，“会计”一词的出现
　D．1853 年爱丁堡会计师公会的出现

2．会计的基本职能包括(　　)。
　A．会计核算　　B．会计监督
　C．会计核算和会计监督　　D．提供会计信息

3．会计目标的观点有(　　)。
　A．受托责任观　B．管理活动观　C．信息系统观　D．会计主体观

4．会计的对象是(　　)。
　A．会计核算的内容　　B．会计监督的内容
　C．会计核算、监督的内容　　D．会计信息使用者

5．会计假设包括(　　)。
　A．会计主体　B．会计客体　C．会计本质　D．会计循环

6．会计基础有(　　)。
　A．所有制　B．权责发生制　C．永续盘存制　D．责任制

7．会计信息质量要求是(　　)所提供的会计信息应达到的质量标准。
　A．会计监督　B．会计方法　C．会计核算　D．会计主体

8．基本程序是实现会计目标的(　　)。
　A．步骤　B．方法　C．手段　D．工具

(二) 多项选择题

1．古代会计、近代会计、现代会计起点的重要标志分别是(　　)。
　A．中国的西周时期，“会计”一词的出现
　B．15 世纪(1494 年)意大利，卢卡·帕乔利的“复式簿记”问世
　C．20 世纪 30 年代美国，公认会计原则的出现
　D．古代埃及记账员的出现

2．会计的基本职能包括(　　)。
　A．会计核算　B．会计监督　C．会计预测　D．会计决策

3．财务会计报告的目标是向财务报告使用者提供与企业(　　)等有关方面的会计信息。
　A．财务状况　B．经营成果　C．现金流量　D．盈利能力

4．关于会计目标的主要观点是(　　)。
　A．受托责任观　B．决策有用观　C．信息系统观　D．管理活动观

5．财务报告的使用者包括(　　)。
　A．所有者　B．债权人　C．政府及其有关部门　D．社会公众

6．企业会计对象包括(　　)。
　A．交易或者事项　　B．资金运动

C．所有者投资　　D．资产

7．会计假设包括(　　)。

A．会计主体　　B 持续经营　　C．会计分期　　D．货币计量

8．会计基础有(　　)。

A．所有制　　B．权责发生制　　C．收付实现制　　D．责任制

9．会计信息质量要求包括(　　)。

A．可靠性　　B．相关性　　C．可比性　　D．重要性

10．基本程序包括(　　)。

A．会计核算的基本程序　　B．会计监督的基本程序

C．会计确认的基本程序　　D．会计计量的基本程序

11．会计核算的基本程序包括(　　)。

A．会计确认　　B．会计计量　　C．会计记录　　D．会计报告

12．会计监督的基本程序包括(　　)。

A．事前监督　　B．事中监督　　C．事后监督　　D．审核凭证

(三) 判断题

1．近代会计起点的重要标志是 15 世纪(1494 年)意大利，卢卡·帕乔利的“复式簿记”问世。(　　)

2．会计的基本职能就是提供会计信息。(　　)

3．会计的基本职能是会计监督。(　　)

4．会计核算是对交易或者事项进行确认、计量、记录和报告。(　　)

5．会计的基本职能包括会计核算、会计监督。(　　)

6．会计准则提出的会计目标，是受托责任观与决策有用观的结合。(　　)

7．会计要素是会计的对象。(　　)

8．会计的对象就是会计要素。(　　)

9．会计假设是会计核算的前提。(　　)

10．会计假设是会计监督的前提。(　　)

11．会计基础是会计监督的基础。(　　)

12．会计基础是会计核算的基础。(　　)

13．会计信息质量要求是会计确认、计量和报告必须遵守的质量标准。(　　)

14．分析原始凭证是会计确认的一种方法。(　　)

15．成本计算是会计计量的一种方法。(　　)

16．复式记账是会计记录的一种方法。(　　)

(四) 思考题

1．不同会计时代的会计特征有什么不同？

2．会计的基本理论包括哪些内容？

3．企业会计准则中规定的会计目标包括哪些具体内容？

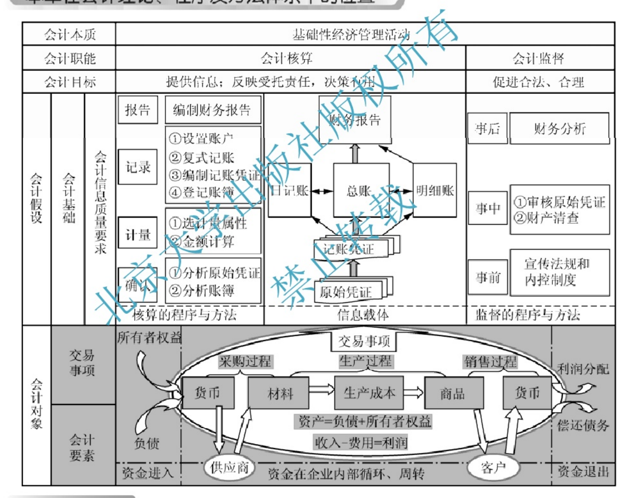
4．会计对象包括哪些内容？

5．会计程序和会计方法包括哪些内容？

6．简述会计基本理论、基本程序和基本方法及其之间的关系。

第2章 交易事项、会计要素

本章在会计理论、程序及方法体系中的位置



本章要点

知识要点	掌握程度	相关知识
交易事项	熟悉交易或者事项的类型以及作为其载体的原始凭证的种类、内容	(1) 交易或者事项的含义、种类、载体 (2) 原始凭证的种类、内容
会计要素	掌握会计要素的定义、特征、分类	会计要素、资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润及会计科目的含义
会计等式	明确静态、动态、综合会计等式的含义	会计等式的含义

知己知彼才能百战百胜，会计对象就是实现会计目标的“彼”，要实现会计目标，必须先熟悉会计对象。企业会计对象是交易或者事项引起的资金运动，资金运动的基本分类就是会计要素，进一步分类就是会计科目，这是信息使用者最为关心的会计信息的构成内容。因此，交易或者事项、会计要素及其会计科目，以及反映会计要素之间依存关系的会计等式就是必须先熟悉的内容。

2.1　交易或者事项

2.1.1　交易或者事项的含义

交易或者事项是指企业发生的引起资金运动的活动。资金运动的基本分类就是会计要素，对会计要素进行进一步分类可分为会计科目。因此，交易或者事项也可以表述为，是引起会计要素及其所属会计科目内容发生增减变化的活动，是形式上的会计对象。

交易是指企业与外部企业、单位等发生的、引起会计要素及其所属会计科目内容发生增减变化的活动。是一种平等的、自愿的、有人经办的活动，一般都可以取得相应的原始凭证来证明其来龙去脉，如采购材料、设备等采购交易、销售商品、对外投资、通过银行办理的各种结算等交易。

事项一般是指企业内部发生的引起会计要素及其所属会计科目内容发生增减变化的活动。事项可分两种情况，一种是资源在企业内部各个部门之间转移而引起会计要素及其所属会计科目内容发生增减变化(有人称其为内部交易或者说交易本身包括这一部分内容)的活动。这是需要有人经办才能发生的活动，为明确责任，经办人应编制证明其来龙去脉的原始凭证。另一种是在没有人经办的情况下，由于正常的生产经营活动、市场价格的变化及为计算成本、利润等原因，引起的会计要素及其所属会计科目内容发生增减变化的活动。因此，会计无法取得原始凭证，为实现会计目标，就要根据该事项产生的原因(如市场价格变动、经济合同、法律规定等情况)及会计理论的要求，客观地、合理地分析、判断该事项的来龙去脉，编制相应的原始凭证，用以证明对该事项的判断。这类事项主要包括固定资产折旧的提取，借款利息、应交税费、资产减值准备等的计提，成本计算，将收入、费用转入本年利润确定本期财务成果等情况。没有人经办的事项还包括各种灾害造成的非正常损失，一般由事后财产清查或评估机构编制原始凭证来证明其来龙去脉。

交易或者事项都会引起资金的运动，都要对其进行会计确认、计量、记录和报告。因此，交易或者事项常常被连起来使用。

2.1.2　交易或者事项的载体——原始凭证

会计一般不直接从事交易或者事项，主要是通过交易或者事项的载体——原始凭证等来了解交易或者事项的来龙去脉。所以，要熟悉交易或者事项应该从熟悉原始凭证开始。

原始凭证是在交易或事项发生时取得或填制的，是反映交易或事项来龙去脉(发生与完成情况)，明确经济责任的书面证明。是会计确认、计量、记录和报告主要的基础性依据。不同的交易或者事项有不同的原始凭证，不同的原始凭证反映不同的交易或者事项。原始凭证按交易或者事项的类别可分为以下 4 种。

1. *筹资活动*

(1) 反映所有者投资的载体。反映所有者投资的载体有收到投资款项的收据(可见附表 1)和存入银行的款项应有的银行收账通知(可见附表 2)等。所有者投资的关系及其涉及的原始凭证如图 2.1 所示。



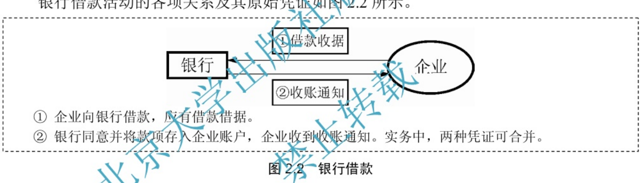
① 所有者将款项投入企业，一般通过银行转账，则企业会收到银行的收账通知。

② 企业收到款项，要给投资人签发“收据”证明。(一式两联，一联给投资人，一联作为确认、计量依据)。如果所有者投入的是现金则应在收据上加盖“现金收讫”戳记。

图 2.1 所有者投资

(2) 反映向银行借款的载体。反映向银行借款的载体有借款借据和银行的收款通知(可见附表 3)。

银行借款活动的各项关系及其原始凭证如图 2.2 所示。



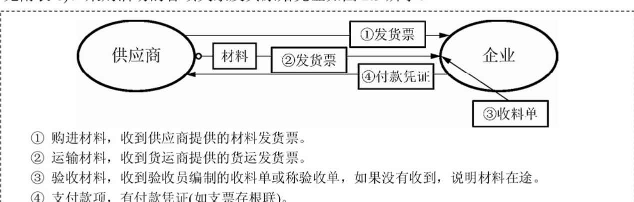
① 企业向银行借款，应有借款借据。

② 银行同意并将款项存入企业账户，企业收到收账通知。实务中，两种凭证可合并。

图 2.2 银行借款

2. *经营活动*

(1) 反映采购活动的载体。反映采购活动的载体有购进材料等的发货票(可见附表 5)、运输材料的发货票、验收入库材料的验收单(或称收料单，附表 7)、支付款项的付款凭证(可见附表 6)。采购活动的各项关系及其原始凭证如图 2.3 所示。



① 购进材料，收到供应商提供的材料发货票。

② 运输材料，收到货运商提供的货运发货票。

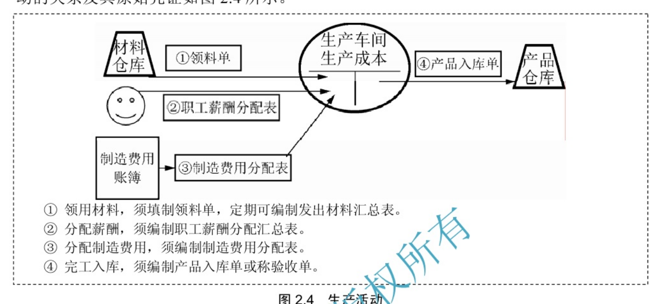
③ 验收材料，收到验收员编制的收料单或称验收单，如果没有收到，说明材料在途。

④ 支付款项，有付款凭证(如支票存根联)。

图 2.3 采购活动

(2) 反映生产活动的载体。反映生产活动的载体有材料被生产等部门领用的领料单、定期编制的发出材料汇总表(可见附表 10)、职工薪酬的汇总表(可见附表 23)、分配间接

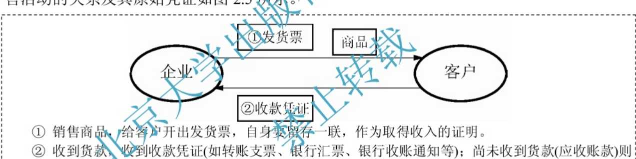
成本而编制的制造费用分配表(可见附表 27)、产品完工验收单(可见附表 28)等。生产活动的关系及其原始凭证如图 2.4 所示。



① 领用材料，须填制领料单，定期可编制发出材料汇总表。
② 分配薪酬，须编制职工薪酬分配汇总表。
③ 分配制造费用，须编制制造费用分配表。
④ 完工入库，须编制产品入库单或称验收单。

图 2.4 生产活动

(3) 反映销售活动的载体。反映销售活动的载体有销售商品的发票、收款凭证等。销售活动的关系及其原始凭证如图 2.5 所示。



① 销售商品，给客户开出发货票，自身要留存一联，作为取得收入的证明。
② 收到货款，收到收款凭证(如转账支票、银行汇票、银行收账通知等)；尚未收到货款(应收账款)则没有此类凭证。

图 2.5 销售活动

3. 投资活动

反映对内投资的载体。有购买机器设备的发货票等，同采购活动相似；反映对外交易性金融资产投资的载体可以通过网络输出、打印购买或者卖出金额资产后的结果；反映对外的其他投资的载体包括发票、收据等。

4. 其他事项

(1) 反映期末根据权责发生制、谨慎性质量要求调整账项活动的载体。包括会计人员根据账簿等资料确认、计量后编制的固定资产折旧计算表、银行借款利息计算表、应交税费计算表、坏账准备计算表等。

(2) 反映成本计算、利润计算活动的载体。有会计人员根据账簿等资料确认、计量后编制的制造费用分配表、生产成本计算表、利润计算表等。

2.1.3 原始凭证的分类

按原始凭证的来源不同，可分为外来原始凭证和自制原始凭证两类。

1. 外来原始凭证

外来原始凭证是发生与企业外部的交易时，从企业外部取得的原始凭证。如采购发票、银行的收账及付账通知等。采购发票的格式见表 2-1。

表 2-1　×省增值税专用发票　　No 21000077

发票联　　开票日期：20××年 1 月 7 日

<table>
<tr><td>购货单位</td><td colspan="4">名　　称：少林科技有限责任公司
纳税人识别号：略
地 址、电 话：略
开户行及账号：略</td><td>密码区</td><td colspan="3">(略)</td></tr>
<tr><td colspan="2">货物名称</td><td>规格型号</td><td>单位</td><td>数量</td><td>单价</td><td>金额</td><td>税率</td><td>税额</td></tr>
<tr><td colspan="2">甲材料</td><td></td><td>千克</td><td>1 000</td><td>20.00</td><td>20 000.00</td><td>17%</td><td>3 400.00</td></tr>
<tr><td colspan="2">乙材料</td><td></td><td>千克</td><td>1 000</td><td>10.00</td><td>10 000.00</td><td>17%</td><td>1 700.00</td></tr>
<tr><td colspan="6">合计</td><td>30 000.00</td><td></td><td>5 100.00</td></tr>
<tr><td colspan="2">价税合计(大写)</td><td colspan="4">叁万伍仟壹佰元整</td><td colspan="3">(小写)¥35 100.00</td></tr>
<tr><td>销货单位</td><td colspan="5">名　　称：南方材料有限责任公司
纳税人识别号：略
地 址、电 话：略
开户行及账号：略</td><td>备注</td><td colspan="2">南方材料有限责任公司
20130107
发票专用章</td></tr>
</table>

收款人：张山　　复核：王水　　开票：李平　　销货单位：(章)

2. 自制原始凭证

自制原始凭证是由企业内部经办人员编制的反映交易或者事项来龙去脉的原始凭证。

1) 按是否为企业会计人员编制分类

自制原始凭证按是否为企业会计人员编制，可以分为非会计人员编制的原始凭证和会计人员编制的原始凭证两种。

(1) 非会计人员编制的原始凭证。是指企业内部会计以外的人员，根据经办的交易或者事项编制的原始凭证。如收料单、领料单、限额领料单、发料单、产成品入库单、出库单、销货发票等。

(2) 会计人员编制的原始凭证(又称记账编制凭证)。会计人员一般不经办交易或者事项，有一些本期发生的交易或者事项是在前期交易或者事项基础上发生的，有些则是前期交易或者事项的延续，本期没有其他经办人，为了反映这类交易或者事项的会计信息，会计人员根据账簿的记录进行会计确认、计量，并将计量的结果编制成反映这类交易或者事项来龙去脉的原始凭证。如制造费用分配表、固定资产折旧计算表、银行借款利息计算表、完工产品成本计算表、销售成本计算表、应交税费计算表、利润计算表、运费分配表等。

2) 按填制手续和内容分类

自制原始凭证按其填制手续和内容不同，可以分为一次凭证、累计凭证、汇总原始凭证等。

(1) 一次凭证。是指填制手续一次完成的原始凭证，如收据、收料单、领料单、产成品入库单、产品出库单、销货发票；运费分配表、制造费用分配表、固定资产折旧计算表、银行借款利息计算表、完工产品成本计算表、销售成本计算表、应交税费计算表、利润计算表等。收料单格式见表 2-2。

表 2-2　收料单(验收单)

供货单位：南方材料有限责任公司　　　20××年 1 月 7 日　　　材料类别：原材料

发票号码：21000077　　　材料仓库：1

编号	材料名称、规格	单位	数量		实际成本										
			应收	实收	单价	发票金额	运费	金额							
								十	万	千	百	十	元	角	分
	甲材料	千克	1 000	1 000	20	20 000			2	0	0	0	0	0	0
	乙材料	千克	1 000	1 000	10	10 000			1	0	0	0	0	0	0
	合计					30 000		¥	3	0	0	0	0	0	0
备注：								附单据 1 张							

仓库负责人：　　　仓库保管员：王锁　　　验收：王锁

(2) 累计凭证。是指在一张原始凭证上多次填制完成的连续反映同类交易或事项来龙去脉及其金额的原始凭证。限额领料单格式见表 2-3。

表 2-3　限额领料单

领料部门：一车间　　　20××年 3 月 10 日　　　编号：10

用途：生产 A 产品　　　材料类别：型材　　　材料名称：圆钢　　　规格：10mm

单价：3 元　　　领料限额：1000 千克　　　发料仓库：1 号库

日期	请领		实发			限额结余	累计实发	
	数量	签章	数量	发料人	领料人		数量	金额
10	200	王主任	200	李保管	张功	800	200	600
15	300	王主任	300	李保管	张功	500	500	1500
30	200	王主任	200	李保管	张功	300	700	2100

(3) 汇总原始凭证。是为了减少会计核算的工作量，将具有相同交易或者事项的原始凭证进行汇总而重新编制的原始凭证。汇总原始凭证可以简化编制记账凭证的数量，但它不具备法律效力，一般要求将被汇总的原始凭证附在其后，如发出材料汇总表、差旅费报销单等。发出材料汇总表见表 2-4。

表 2-4　发出材料汇总表

20××年 1 月 10 日　　　数量：千克

领料部门	甲材料(单价 20 元)		乙材料(单价 10 元)		金额合计	备注
	数量	金额	数量	金额		
生产：A 产品	1 000	20 000	2 000	20 000	40 000	根据 1~10 日领料单汇总填制
B 产品	1 000	20 000	1 500	15 000	35 000	
车间一般耗用	600	12 000	600	6 000	18 000	
管理部门耗用	400	8 000			8 000	
合　计	3 000	60 000	4 100	41 000	101 000	

会计主管：方师　　　复核：王检　　　制单：王锁

综上所述，原始凭证的分类如图 2.6 所示。

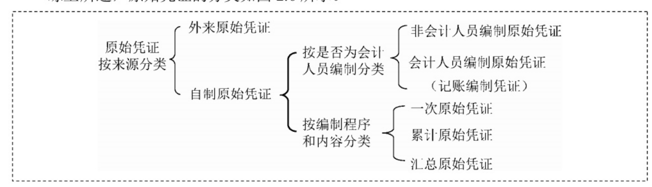


图 2.6　原始凭证分类示意图

2.1.4　原始凭证的内容

为反映交易或事项的来龙去脉及其数量、金额，明确经济责任，原始凭证的内容主要包括：①原始凭证名称；②填制时间、凭证编号；③接受人(单位)名称；④交易或者事项内容及其数量、单价、金额；⑤填制人(单位)名称及其签章等基本内容，表 2-1 采购发票是具有代表性的原始凭证。特殊的凭证也会有一些特殊的内容。

2.1.5　原始凭证的填制要求

(1) 反映客观。原始凭证应客观地反映交易或事项的来龙去脉，数量、单价、金额与实际相符，不得无中生有，夸大或隐瞒，应该使原始凭证成为交易或事项客观的、可靠的载体。

(2) 内容齐全。原始凭证的内容必须填写齐全、完整，不得遗漏和省略。

(3) 书写规范。文字书写要工整、清晰、易于辨认。金额大小写必须符合规范，汉字大写数字统一用壹、贰、叁、肆、伍、陆、柒、捌、玖、拾、佰、仟、万、亿，以及元、角、分、零和整等；金额小写，在合计的阿拉伯数字前应冠以货币符合，如人民币符号“¥”，美元符号“$”，英镑符号“£”，欧元符号“€”等。

(4) 填制及时。交易或者事项发生或完成后，应及时填制，不得拖延。

2.2　会 计 要 素

2.2.1　会计要素的含义

会计要素是对交易或者事项引起的资金运动，按照交易或者事项的经济特征进行的基本分类。具体从资金运动的静态和资金运动的动态两个角度进行分类。

1. 从资金运动静态角度进行的基本分类

从资金运动静态(某个时点)角度进行的基本分类，一个方面，将交易或者事项引起的企业资金存在形态(各项资源)方面的经济特征称为“资产”；另一方面，将对企业资产索取权方面的经济特征称为“权益”。该权益有两种情况，其一，企业从债权人那里取得资金的交易或者事项，形成了债权人对企业资产的索取权，站在企业的角度，将应当向债权人支付款项的现时义务方面的经济特征称为“负债”；其二，企业吸收所有者投资和实现的经营成果等的交易或者事项，形成了所有者对企业剩余资产(资产－负债)的索取权，站在企业的角度，将所有者对剩余资产索取权方面的经济特征称为“所有者权益”。资产、负债、所有者

权益是对资金运动静态方面的基本分类，是资金运动静态的 3 个会计要素。资产反映资金存在形态上的经济特征，负债和所有者权益反映对资产的两种索取权(或称资金的取得途径，或称资金来源；值得注意的是，索取权不是所有权)，资产与权益(负债和所有者权益)是企业资金的两个侧面。因此，在数量上有“资产＝权益”；“资产＝负债＋所有者权益”这样的等式。

资产、负债和所有者权益 3 个要素之间的结构关系，称为财务状况，它反映企业的规模、偿债能力等信息，是信息使用者最为关心的会计信息之一。

资产、负债、所有者权益之间的关系如图 2.7 所示。

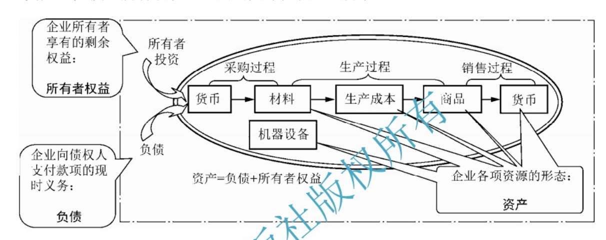


图 2.7　资产、负债、所有者权益之间的关系

2. 从资金运动动态角度进行的基本分类

交易或者事项的发生，必然引起资产、负债、所有者权益发生增减变化，其中所有者权益的变化主要包括三种情况，一是所有者投资，二是实现的“经营成果”，三是向所有者分配利润。投资人等信息使用者非常关心某一期间企业实现的经营成果，这是了解受托责任人受托责任的履行情况、作出经济决策最重要的会计信息之一。因此，在对资金运动动态(某一期间)进行分类时，将不影响经营成果的资金运动排除在外，只对引起经营成果变化的资金运动进行分类：一是将经济利益流入企业导致所有者权益增加方面的经济特征称为“收入”；二是将经济利益流出企业导致所有者权益减少方面的经济特征称为“费用”；三是将收入减去费用后形成的经营成果方面的经济特征称为“利润”。在数量上有“收入－费用＝利润”这样的关系式。

收入、费用和利润是反映某一期间经营成果的会计要素，是投资人等信息使用者最为关心的会计信息之一。收入、费用、利润之间的关系如图 2.8 所示。



图 2.8　收入、费用、利润之间的关系

2.2.2　资产

1. 资产的定义

资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带

来经济利益的资源。根据资产的定义，资产具有以下 3 个方面的特征。

1) 是预期会给企业带来经济利益的资源

资产的本质是一项资源，是预期会给企业带来经济利益的资源。经济利益是指直接或间接导致现金或者现金等价物流入企业的潜力。这种潜力可以来自企业日常的生产经营活动，也可以是非日常活动；带来的经济利益可以是现金或者现金等价物形式，可以是能够转化为现金或者现金等价物的形式，也可以是减少现金或者现金等价物流出的形式。例如，企业的银行存款、库存现金等其本身就是企业的经济利益；企业购进的原材料、固定资产等资源，可以用于生产经营过程，用于制造商品或者提供劳务，对外出售后收回货款，收回的货款即为企业获得的经济利益，原材料、固定资产及其形成的在产品、库存商品等资源，具有预期给企业带来经济利益的特征，是能够转化为现金或者现金等价物的形式。

资源能否带来经济利益有两种可能，一种是能带来经济利益，另一种是不能带来经济利益。资产预期会给企业带来经济利益是资产的重要特征，也是拥有资产的目的。如果一项资源预期不能给企业带来经济利益，就不能将其确认为企业的资产；如果前期已经将其确认为资产，但是本期不能再为企业带来经济利益，本期也不能将其再确认为企业的资产。例如，企业在财产清查的过程中发现材料、商品等存货部分毁损或短缺，则该部分存货预期不能给企业带来经济利益，也就不符合资产的定义，应从原来的资产中减除。

2) 由企业拥有或者控制的

按资源的归属可将其分为两种，一种是企业所拥有或控制的，另一种是企业不能控制的。谁拥有或控制资源，其经济利益就属于谁，不能控制或短暂控制，其经济利益不能全部或大部分归企业所有，因此不能称其为资产。企业的资产应为企业拥有或者控制的资源，具体包括拥有或控制两种情况。

(1) 企业拥有的资源，即享有该资源的所有权。通常拥有所有权就能实际控制该资源，能够排他性地从资源中获得经济利益。一般在判断某项资源是否为企业的资产时，是否拥有所有权是考虑的首要因素。企业拥有所有权的资源一般应判断为企业的资产。

(2) 企业控制的资源，即对该资源并不拥有所有权。但是企业可以对其进行实际控制，同样表明企业能够从该资源中获得经济利益。在判断某项资源是否为企业的资产时，企业控制的资源一般也应当判断为企业的资产。这里的“控制”，应该是控制时间较长，且占该资源预期使用寿命的绝大部分，短期的控制不属于这里的“控制”。例如，企业以融资租赁方式租入一项机器设备，从法律形式上来说，企业对该租赁的机器设备是没有所有权的。但是，融资租赁的特征是租赁期限相当长，接近于该机器设备的使用寿命，这就表明企业控制了该资源，机器设备带来经济利益由企业全部或大部分享有，符合资产的定义，一般应判断为企业的资产。

3) 是企业过去的交易或者事项形成的

按资源取得时间，可将其分为两种：一种是过去交易或者事项形成的，另一种是未来交易或者事项形成的。未来交易或者事项具有很大的不确定性，是不可靠的，因此不能称其为资产。资产应当由企业过去的交易或者事项所形成，这样其预期会给企业带来的经济利益才具有可靠性，才可信赖。过去的交易或者事项包括采购、生产、建造等行为和其他交易或者事项。也就是说，只有过去的交易或者事项才能形成资产，企业预期的、尚未发生的交易或者事项是不能形成资产的。例如，企业计划购买材料，甚至已经

签订了购买材料的合同，但如果此时供应商的材料尚未发出，尚未脱离供货方的实际控制，说明交易或者事项还没有成为“过去”，因为计划是可以改变的，合同是可以终止的，要形成材料这项资源还存在很大的不确定性，一般是在供货方发出材料，即供货方失去了对材料的控制时才能确认该项采购交易是“过去”的交易或者事项，才符合资产的定义，才能确认为资产。

上述资源与资产的关系如图 2.9 所示。

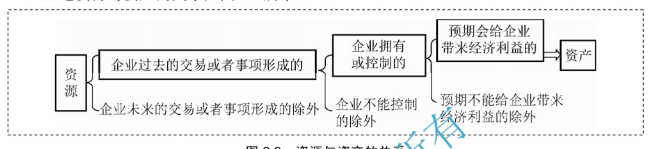


图 2.9 资源与资产的关系

2. 资产的分类

信息使用者仅仅了解会计要素的概括信息，还是非常笼统的、抽象的，不足以了解受托责任的履行情况或有助于经济决策。因此，应当根据会计信息使用者对会计信息内容详细程度等方面的要求，对会计要素进行进一步分类，以便提供实现会计目标需要的会计信息。

对资产要素可按 3 个层次进行分类：①按类目分。类目又称会计类目，是信息使用者关心的仅次于会计要素的类别，资产的类目，是关于资产流动性方面的类别，可分为流动资产和非流动资产，以区分不同资产的变现能力，有助于决策。②按科目分。科目又称会计科目，是会计信息的基本单位，是信息使用者想要了解会计要素信息的具体项目；③按细目分。细目又称明细科目，是对会计科目包含的会计信息的补充说明，以增加会计信息的可理解性，同时也是加强经济管理、明确经济责任的需要。

1) 按类目分

(1) 流动资产。是指可以在 1 年(含 1 年)或者超过 1 年的一个营业周期内变现或耗用的资产。

(2) 非流动资产。是指不能在 1 年(含 1 年)或者超过 1 年的一个营业周期内变现或耗用的资产。

营业周期是指企业的资金完成一次循环所用的时间，即从用货币采购材料开始，依次经过生产、销售又收回货币所需要的时间。大部分企业的营业周期都小于 1 年，在这种情况下，小于或等于 1 年变现或耗用的资产就是流动资产，超过 1 年变现的资产就是非流动资产；对于营业周期超过 1 年的企业，应当以 1 个营业周期为限，小于等于 1 个营业周期变现的资产为流动资产，超过 1 个营业周期变现的资产为非流动资产。

流动资产与非流动资产的界限如图 2.10 所示。

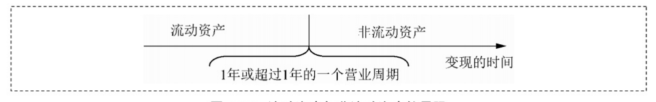


图 2.10 流动资产与非流动资产的界限

2) 按科目分

科目，又称会计科目、总分类科目，是根据信息使用者想要了解会计信息的具体内容，而对会计要素进行分类的具体项目，是会计确认、计量、记录、报告的基本单位。《企业会计准则——应用指南》对会计科目的名称及其包含的内容有统一的规定，会计科目一般也是对外提供会计信息的具体项目。

(1) 流动资产。通常包括如下会计科目。

① 库存现金。是指存放在企业、准备随时支付各种款项的现款，主要用于企业零星的支付或不能、不方便办理银行转账的各种款项的支付。

② 银行存款。是指企业存放在开户银行的款项，企业除现金收付以外的绝大多数款项的收付，都要通过银行存款结算。

库存现金、银行存款等科目又称为货币资金。

③ 交易性金融资产。是指企业以交易为目的所持有的债券投资、股票投资、基金投资等。

④ 应收票据。是指企业因销售商品、提供劳务等经营活动应收而尚未收到的款项，但收到了商业汇票所形成的资产。

⑤ 应收账款。是指企业因销售商品、提供劳务等经营活动应收而尚未收到的款项。

⑥ 预付账款。是指企业按照合同的规定预先支付给提供商品或劳务一方的款项。

⑦ 其他应收款。是指企业除应收票据、应收账款、预付账款等以外的其他应收及暂付款项。如职工出差预借差旅费形成的应收款项、应收保险公司的赔款等。

⑧ 坏账准备。是指企业应收款项(应收账款、应收票据、预付账款、其他应收款等)的坏账准备。是应收款项的抵减项，即坏账准备的增加实质上是应收款项的减少。

⑨ 在途物资。是指企业购进材料、商品等物资，货款已付但尚未验收入库的物资的采购成本。

⑩ 原材料。是指企业库存的各种材料，包括原材料及主要材料、辅助材料等的实际成本。

⑪ 生产成本。是指企业为生产各种产品(产成品、自制半成品等)而发生的各项生产成本，是为完成生产产品活动，而累计付出的本钱或代价。

⑫ 制造费用。是指企业生产车间为生产产品和提供劳务而在本期发生的各项间接生产成本，是需要分配给车间各受益产品的成本。

值得注意的是，生产成本、制造费用两个科目与产品成本计算有关，企业会计准则将其从资产类别中分离出来，独立为“成本类”科目，但是其资产的本质没有变。

⑬ 库存商品。是指企业库存的各种商品的实际成本，包括产成品、外购商品等。

在途物资、原材料、生产成本、制造费用(期末分配后余额一般为零)、库存商品等科目反映的内容属于直接或者间接出售的货物，又统称为存货。

(2) 非流动资产。通常包括如下会计科目。

① 长期股权投资。是指企业持有的、准备在一年以上时间变现的股权投资。

② 固定资产。是指企业拥有或控制的使用寿命超过一年的房屋、机器、设备等资产的原价。

③ 累计折旧。是指企业固定资产价值累计耗费(减少)的数额，是固定资产的抵减项，即累计折旧的增加实质上是固定资产的减少。

一般情况下，购建房屋、机器设备时增加固定资产，固定资产因使用发生价值的减少时，不减少固定资产，而是增加累计折旧。固定资产的净值是通过固定资产减去累计折旧确定的。

④ 无形资产。是指企业持有的、无实物形态的、能给企业带来经济利益的专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权等的成本。

⑤ 累计摊销。是指企业无形资产价值累计耗费的数额，是无形资产的抵减项，即累计摊销的增加，实质上是无形资产的减少。

一般情况下，取得专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权时，增加无形资产，无形资产因使用摊销其价值时，不减少无形资产，而是增加累计摊销。无形资产的净值是通过无形资产减去累计摊销确定的。

3) 按细目分

细目又称明细科目、明细分类科目，是对会计科目的再分类，反映的会计信息更具体。《企业会计准则——应用指南》只规定了部分明细科目的名称，其他的明细科目由企业根据实际情况自行设置。资产类明细科目简介如下：

(1) 应收账款。可按债务人设置明细科目，如甲客户、乙客户等。

(2) 在途物资、原材料。可按材料名称等设置明细科目，如 A 材料、B 材料等。

(3) 生产成本、库存商品。可按产品名称等设置明细科目，如子产品、丑产品等。

2.2.3 负债

1. 负债的定义

负债是指企业过去的交易或者事项形成的，预期会导致经济利益流出企业的现时义务。根据负债的定义，负债具有以下 3 个方面的特征。

1) 负债是企业承担的现时义务

负债的本质是企业承担的现时义务。这里的“现时”义务是指企业在现行条件下已承担的义务，这是负债的一个基本特征。

这里的“义务”可以是法定义务，也可以是推定义务。法定义务是指具有约束力的合同或者法律法规规定的义务，一般必须履行。例如，企业向银行的借款、应交的税费、购进材料的应付款等，均属于企业的法定义务，必须履行偿还的义务；推定义务是根据企业多年的习惯做法、公开的承诺或者公开宣布的政策而导致企业将承担的责任，这些责任也使有关各方形成了企业将履行义务、解脱责任的合理预期。例如，企业本期销售商品，并承诺负担售后商品维修等服务，这里承诺的售后商品维修形成的预期会导致经济利益流出企业的现时义务，就是一种推定义务，应当将其确认为一项负债。

2) 负债预期会导致经济利益流出企业

这也是负债的一个基本特征，只有企业在履行义务时导致经济利益流出企业的，才符合负债的定义。在履行现时义务清偿负债时，导致经济利益流出企业的形式多种多样，例如，用现金偿还或以实物资产形式偿还；以提供劳务形式偿还；以部分转移资产、部分提供劳务形式偿还；将负债转为资本(股本)等。经济利益已经流出或未打算流出企业的，不符合负债的定义。

3) 负债是由企业过去的交易或者事项形成的

只有过去的交易或者事项才能形成现时的义务，才符合负债的定义。企业未来发生的承诺、签订的合同等交易或者事项，不能形成现时的义务，不能确认为负债。

现时义务与负债关系如图 2.11 所示。

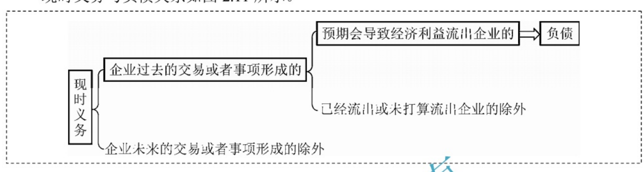


图 2.11　现时义务与负债的关系

2. 负债的分类

对负债可按 3 个层次进行分类：①按类目分，即按负债的流动性分，可分为流动负债和非流动负债，以区分不同负债需要偿付的时间，与资产结合判断短期或者长期的偿债能力；②按科目分，负债的会计科目是信息使用者了解负债会计信息的基本单位；③按细目分，明细科目可作为会计信息基本单位的补充，增加可理解性。

1) 按类目分

(1) 流动负债。是指企业将在 1 年(含 1 年)或者超过 1 年的一个营业周期内偿还的债务。

(2) 非流动负债。是指偿还期超过 1 年(含 1 年)或者超过 1 年的一个营业周期的债务。

流动负债与非流动负债的界限如图 2.12 所示。

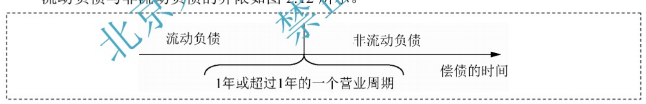


图 2.12　流动负债与非流动负债的界限

非流动负债通常包括如下会计科目。

① 长期借款。是指企业向银行或其他金融机构借入的期限在 1 年以上的各项借款。

② 应付债券。是指企业为筹集长期资金而发行债券的本金或本金利息。

③ 预计负债。是指企业确认的对外提供担保、未决诉讼、产品质量保证等预计负债。

2) 按科目分

流动负债通常包括如下会计科目。

(1) 短期借款。是指企业向银行或其他金融机构等借入的期限在 1 年以下(含 1 年)的各种借款。

(2) 应付票据。是指企业购买材料、商品和接受劳务供应等开出并承兑的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。

(3) 应付账款。是指因购买材料、商品或接受劳务等发生的应付而尚未支付的款项。

(4) 预收账款。是指企业将向客户销售商品或提供劳务，根据协议规定，在交易发生之前，企业收到客户的部分款项，由于销售交易尚未发生，因此形成一项负债。

(5) 应付职工薪酬。是指企业应付而未付的各项职工薪酬。本月职工的各项薪酬一般在月末统计出来，下个月才能发放，因此，本月形成了应付而尚未支付的职工薪酬。

(6) 应交税费。是指企业根据税法规定计算出当期应负担，后期才需交纳的各种税费。

(7) 应付利息。是指企业应付而尚未支付的利息。

3) 按细目分

负债的明细分类科目，《企业会计准则——应用指南》中规定了部分明细科目，其他可由企业根据实际情况自行设置。负债的明细科目简介如下：

(1) 应付账款。可按债权人设置明细科目，如甲供应商、乙供应商等。

(2) 预收账款。可按购货单位设置明细科目，如 A 客户、B 客户等。

(3) 应交税费。应按应交税费项目设置明细科目，如应交增值税、应交消费税、应交城市维护建设税、应交所得税等。

2.2.4 所有者权益

1. 所有者权益的定义

所有者权益是指企业的资产扣除负债后，由所有者享有的剩余权益。公司的所有者权益又称为股东权益，所有者权益是所有者对企业资产的剩余索取权，所有者权益与资产、负债之间的数量关系可以表述为“资产－负债＝所有者权益”。所有者权益又称为净资产，因此，所有者权益就是对企业净资产的索取权。

所有者权益与负债都是对企业资产的索取权，但是，两者却有本质的不同：①对企业来说，负债是要偿还的，但所有者权益一般无须偿还；②债权人对企业只有到期收回本息的权利，所有者则有参与企业经营管理的权利和享受分配利润的权利；③在企业清算时，债权人有优先索取权，所有者只对剩余资产有索取权。

2. 所有者权益的分类

所有者权益可按 3 个层次进行分类：①按来源分，主要包括所有者投入的资本和留存收益，反映了所有者权益的多少主要受这两个方面的影响；②按科目分，会计科目是信息使用者了解所有者权益方面会计信息的基本单位；③按细目分，这是会计科目的必要补充。

1) 按来源分

(1) 所有者投入资本。所有者投入的资本包括两个方面的内容：一是构成企业注册资本或者股本部分的金额；二是投入资本超过注册资本或者股本部分的金额，即资本溢价或者股本溢价。

(2) 留存收益。是企业历年实现的净利润留存于企业的部分，主要包括累计计提的盈余公积和未分配利润。未分配利润，反映企业目前尚未分配的利润。

留存收益通常包括如下会计科目。

① 盈余公积。是指企业从净利润中提取的归全体股东所有的公共积累，主要用于弥补以后年度发生的亏损或转增实收资本(或股本)。

② 本年利润。是指企业本年累计实现的净利润。

③ 利润分配。是指企业利润的分配和历年分配后的余额。

根据本年利润和利润分配两个科目，可计算出未分配利润。

2) 按科目分

所有者投入资本通常包括如下会计科目。

(1) 实收资本(股份有限公司称为股本)。是指所有者投入企业的资本中属于其享有注册资本的部分。

(2) 资本公积。是指所有者投入企业的资本中，超出其享有的注册资本份额而形成的全体股东共同享有的公共积累。

3) 按细目分

(1) 实收资本。按投资者设置明细科目。

(2) 资本公积。按资本溢价、其他资本公积设置明细科目。

(3) 盈余公积。按法定盈余公积、任意盈余公积设置明细科目。

(4) 利润分配。按提取法定盈余公积、提取任意盈余公积、应付现金股利或利润、未分配利润等设置明细科目。

2.2.5 收入

1. 收入的定义

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。根据收入的定义，收入具有以下 3 个方面的特征。

1) 收入是企业在日常活动中形成的

导致经济利益流入企业的活动有两种：一种是日常活动，另一种是非日常活动。

(1) 日常活动。是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动及与之相关的活动。例如，工业企业制造并销售产品、商业企业销售商品、商业银行对外贷款、保险公司签发保单、咨询公司提供咨询服务等，均属于日常活动。

日常活动，具有主动、经常、可重复等特征。

(2) 非日常活动。是指日常活动以外的活动，具有偶发、可重复性差等特征。

明确收入为日常活动，是为了界定收入是为实现经营目标而发生的，具有主动、经常、可重复等特征，也就是其会计信息具有反馈价值和预测价值。同时，将偶发、可重复性差的非日常活动所形成的利得排除在外，非日常活动的会计信息反馈价值和预测价值不大。这种分类有利于增强会计信息的有用性。

2) 收入会导致所有者权益的增加

企业日常活动中形成的经济利益流入有两种情况：一种能导致所有者权益增加，另一种不能导致所有者权益增加。

明确收入会导致所有者权益增加，是为了界定收入的结果会导致所有者权益增加方面的特征。同时，将不能导致所有者权益增加的经济利益流入排除在收入之外。例如，企业向银行借入款项，一方面，导致经济利益流入企业；另一方面，导致企业的负债等额增加，并没有导致所有者权益的增加。所以，对向银行借款等负债增加的经济利益流入不能确认

为收入。再如，企业用银行存款采购材料，一方面，导致材料这种经济利益流入企业，另一方面，导致银行存款这种经济利益等额流出企业，没有导致所有者权益的增加。所以，采购材料时的经济利益流入不能确认为收入。

3) 收入是与所有者投入资本无关的经济利益的总流入

收入的本质是经济利益的总流入，是经济利益流入企业的总额，而不是净流入。例如，将成本为 200 元的商品，以 300 元的价格售出，经济利益的总流入为 300 元，即收入为 300 元。收入要扣除经济利益流出后才能形成企业的经营成果，收入与企业的经营成果正相关。

导致所有者权益增加的活动主要有两种：一种是收入；另一种是所有者投入资本。所有者投入资本，与企业的经营成果无直接关系，应将其排除在收入之外。

经济利益流入与收入的关系如图 2.13 所示。

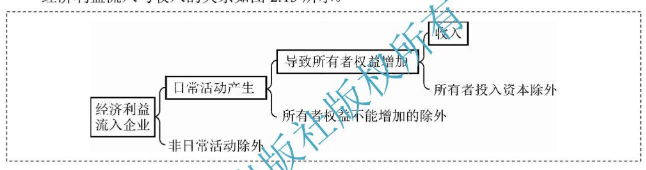


图 2.13 经济利益流入与收入的关系

资产＝负债＋所有者权益。从会计等式的角度看，经济利益流入的表现形式是资产增加(或负债减少)，即当日常活动产生的经济利益流入导致资产增加(或负债减少)时，如果不是因负债增加，则必然是所有者权益增加，如果又不是所有者的投资，则为收入。

2. 收入的分类

收入可从 3 个层次进行分类：①按收入的来源分，可分为经常性活动实现的收入和相关的其他活动实现的收入；也可按收入的形式分，可分为商品销售收入、提供劳务收入、让渡资产使用权收入。②按科目分，是收入方面会计信息的基本单位。③按细目分，是收入方面基本会计信息的必要补充。

1) 按收入的来源分类

(1) 经常性活动实施的收入。如工业企业销售产品，商业企业销售商品，商业银行对外贷款等实现的收入等。

(2) 与经常性活动相关的其他活动实现的收入。如工业企业转让无形资产使用权，出售不需用原材料等实现的收入。

也可以按收入的形式分类。

(1) 商品销售收入。是指企业销售自己生产的产品或外购的商品、原材料等取得的经济利益的总流入。

(2) 提供劳务收入。是指企业提供咨询经纪、仓促运输、科学研究、技术服务、产品加工等劳务取得的经济利益的总流入。

(3) 让渡资产使用权收入。是指企业购买债券收到的利息收入、出租资产的使用费收入及进行股权投资取得的现金股利等经济利益的总流入。

2) 按科目分

(1) 反映经常性活动实现收入的科目。

主营业务收入，是指企业销售商品、提供劳务等主营业务的收入。

(2) 反映与经常性活动相关的其他活动实现收入的科目。

其他业务收入，是指企业主营业务活动、投资活动以外的其他经营活动实现的收入。如企业出租固定资产、无形资产、包装物或者销售材料等实现的收入。

主营业务收入、其他业务收入统称为营业收入。

3) 按细目分

一般按收入的种类设置明细科目。

2.2.6 费用

1. 费用的定义

费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。根据费用的定义，费用具有以下 3 个方面的特征。

1) 费用是企业在日常活动中形成的

导致经济利益流出企业的活动有两种：一种是日常活动；另一种是非日常活动。

明确费用是在日常活动中发生的，是为了界定费用是为实现经营目标(主要是利润目标)而发生的，即为了取得收入而发生的；同时，将非日常活动发生的损失排除在外。损失是指企业在非日常活动中形成的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。损失的发生与实现经营目标、取得收入没有必然联系。

日常活动中形成的经济利益流出企业主要有：①企业为销售、发出商品(或材料)本身上的经济利益流出了企业；②为销售商品而发生的广告、宣传以及专设销售机构等发生的各项经济利益流出企业；③为销售商品而发生的销售税金(增值税除外)等经济利益流出企业；④为管理企业而发生的企业管理者的薪酬、办公费、会议费、差旅费等各项经济利益流出；⑤企业为经营活动向债权人借款而发生的利息、手续费等经济利益流出企业等。

2) 费用会导致所有者权益减少

日常活动中导致经济利益流出的情况有两种：一种将导致所有者权益减少；另一种不能导致所有者权益减少。

明确费用会导致所有者权益减少，是为了界定费用的结果会导致所有者权益减少的特征，同时，将不能导致所有者权益减少的经济利益流出排除在费用之外。例如，企业以银行存款 10 000 元购入材料，一方面，10 000 元银行存款上的经济利益流出企业；另一方面，10 000 元材料上的经济利益流入了企业，没有导致所有者权益的减少，所以，不能将银行存款上的经济利益流出企业确认为费用。再如，企业用银行存款 10 万元偿还到期的银行借款，一方面，银行存款中的 10 万元经济利益流出企业；另一方面，银行借款这项 10 万元的负债减少，并没有导致所有者权益减少，所以，也不能确认为费用。

3) 费用是与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出

费用的本质是经济利益的总流出，是经济利益流出的总额，不是净流出。例如，将成本为 200 元的商品，以 300 元的价格售出。其经济利益总流出为 200 元，即费用为 200 元，不

能说经济利益没有流出而且还流入 100 元(300 元－200 元)。再如，企业为了促销，将成本为 200 元的商品，以 190 元的价格售出。其经济利益流出为 200 元，即费用为 200 元，不能说费用是 10 元(200 元－190 元)。费用抵减收入后形成企业的经营成果，费用与实现的经营成果有关。

导致所有者权益减少的经济利益流出有两种情况：一是费用；二是向所有者分配利润。向所有者分配利润，直接减少了已经实现的经营成果，与实现经营成果无关，应将其排除在费用之外。

经济利益流出与费用的关系如图 2.14 所示。

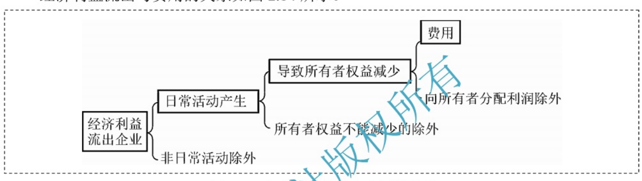


图 2.14 经济利益流出与费用的关系

资产＝负债＋所有者权益。从会计等式的角度看，经济利益流出的表现形式是资产的减少(或负债的增加)，即当日常活动产生的经济利益流出导致资产减少(或负债增加)时，如果不是偿还负债引起，则必然导致所有者权益减少，如果又不是向所有者分配利润，则为费用。

2. 费用的分类

费用可从 3 个层次进行分类：①按与营业收入的依存关系分：与某一笔营业收入直接配比的营业成本和与该期间营业收入配比的期间费用；②按科目分，是费用方面会计信息的基本单位；③按细目分，是费用方面基本会计信息的必要补充。

1) 按与营业收入的依存关系分类

(1) 与某一笔收入直接配比的营业成本。是指该项费用随着某项营业收入同步、同比例地发生，是实现(或完成)某项营业收入所付出的直接本钱或代价，习惯上称其为营业成本。

(2) 与该期间营业收入配比的期间费用。是指该项费用的发生不能明确带来某一营业收入，只能笼统地认为是为实现该期间收入而发生的，习惯上称其为期间费用。

2) 按科目分

(1) 直接配比的营业成本所属的会计科目。

① 主营业务成本。是指企业为取得销售商品、提供劳务等主营业务收入时而发生的成本。例如，将 100 元的库存商品，以 200 元的价格售出。库存商品 100 元的经济利益流出，就是为取得 200 元的主营业务收入而付出的本钱，这种费用被称为主营业务成本。

② 其他业务成本。是指企业为取得其他业务收入时而发生的成本。

主营业务成本、其他业务成本统称为营业成本。

(2) 期间配比的期间费用所属会计科目。

① 营业税金及附加。是指企业因营业活动而发生的营业税、消费税、城市维护建设税、资源税和教育费附加等相关税费。

② 销售费用。是企业销售商品、提供劳务的过程中发生的各项费用，包括广告费、展览费及为销售本企业商品而专设的销售机构的职工薪酬、业务费、折旧费等经营费用。

③ 管理费用。是指企业为组织和管理生产经营所发生的管理费用，包括董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的或者应由公司统一负担的公司经费(薪酬、办公费、差旅费等)、诉讼法、业务招待费、车船使用税等。

④ 财务费用。是指企业为了筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用，包括利息支出(减利息收入)及相关手续费等。

⑤ 所得税费用。是指企业应当从当期利润总额中扣除的所得税费用。

⑥ 资产减值损失。是指企业计提各项资产减值准备所形成的损失。

3) 按细目分

(1) 主营业务成本、其他业务成本。按业务的种类设置明细科目。

(2) 营业税金及附加。按营业税、消费税、城市维护建设税、资源税和教育费附加等税种设置。

(3) 销售费用。按费用项目设置的明细科目，如销售商品的展览费和广告费、商品维修费、专设销售机构的各项经营费用等。

(4) 管理费用。按费用项目设置的明细科目，如公司经费、董事会费、咨询费、诉讼费、业务招待费等。

2.2.7 利润

1. 利润的定义

利润是指企业在一定会计期间取得的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。利润往往是评价企业管理层业绩的一项重要指标，也是投资者及其他财务报告使用者进行决策时的重要参考。利润与收入、费用、利得、损失之间的数量关系可以表述为

利润＝(收入－费用)＋(利得－损失)

利得是指由企业非日常活动形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。其与收入的区别主要有两个方面：①利得是在非日常活动中产生的，是偶发的不确定事件产生的。②其信息通常以该项经济利益的净额反映(非日常活动中产生的：经济利益流入－经济利益流出＞0)，是该项目上的成果，是利润的组成部分，因此，描述为直接计入当期利润。

损失是指由企业非日常活动形成的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。其与费用的区别主要有两个方面：①损失是在非日常活动中产生的，是偶发的不确定事件产生的。②其信息通常以该项经济利益的净额反映(非日常活动产生

的：经济利益流入－经济利益流出＜0)，是该项目上的成果，是利润的组成部分(负面的)，因此，描述为直接计入当期利润。

2. 利润的分类

利润可按3个层次进行分类：①按利润包括的内容可分为营业利润、利润总额、净利润。②按科目分，日常活动的收入、费用在前面已经分类，这里主要是指对直接计入当期利润的利得、损失进行的分类。③按细目分，是会计科目的必要补充。

1) 按利润包括的内容分类

(1) 营业利润，即企业营业活动(主要是指日常活动)产生的利润。营业利润＝收入－费用(所得税费用除外)。

(2) 利润总额，即企业会计期间产生的全部利润。利润总额＝营业利润＋营业外利润。其中，营业外利润是指非营业活动(主要是指非日常活动)产生利润。营业外利润＝营业外收入－营业外支出。

(3) 净利润，即企业利润总额扣除所得税费用后的净额。净利润＝利润总额－所得税费用。

2) 按科目分

非日常活动获得的利润所属的会计科目如下：

(1) 营业外收入。是指企业发生的各项营业外收入(利得)。

(2) 营业外支出。是指企业发生的各项营业外支出(损失)。

收入减去费用后的净额反映的是企业日常活动的经营业绩，是为实现企业经营目标而取得的成果，具有预测价值；直接计入当期利润的利得和损失反映的是企业非日常活动的业绩，并不是为了实现企业经营目标而取得的成果，由于属于偶发事件，不具可重复性，预测价值不大。企业应当严格区分收入与利得、费用与损失之间的界限，以便全面反映企业的经营业绩，增加会计信息的有用性。

但是，就代表经济利益的增加而言，利得与收入没有实质性的差别，就代表经济利益的减少而言，损失与费用没有实质性的差别。收入、费用、利得、损失是用来反映企业利润或损益类别的，因此，收入、费用、利得、损失相应的会计科目又称为损益类科目。利润的会计等式也可以表述为

利润＝(收入＋利得)－(费用＋损失)

这里(收入＋利得)又称为广义的收入；(费用＋损失)又称为广义的费用。则利润的会计等式可以表述为

利润＝广义的(收入－费用)

3) 按细目分

(1) 营业外收入。按非流动资产处置利得、政府补助、盘盈利得、捐赠利得等项目设置明细科目。

(2) 营业外支出。按支出的项目设置明细科目。

会计对象的内容及其分类列于表2-5。

表 2-5　会计对象

交易或者事项	所有者投资 负债 采购过程 生产过程 销售过程 货币 材料 生产成本 商品 货币 供货单位 客户 利润分配 偿还债务						
会计要素	资产		负债	所有者权益	收入	费用	利润
会计类目	流动资产		流动负债	所有者投资	经常性收入	营业成本	营业利润
	非流动资产		非流动负债	留存收益	与之相关收入	期间费用	利润总额
							净利润
会计科目	货币资金	库存现金	短期借款	实收资本	主营业务收入	主营业务成本	
		银行存款	应付票据	资本公积	其他业务收入	其他业务成本	
	交易性金融资产		应付账款				
	应收票据		预收账款	盈余公积		营业税金及附加	
	应收账款		应付职工薪酬	**本年利润**		销售费用	
	预付账款		应交税费	**利润分配**		管理费用	
	其他应收款		应付利息			财务费用	
	坏账准备		应付股利			资产减值损失	
	在途物资						
	原材料					所得税费用	营业外收入
	成本类	生产成本	长期借款				营业外支出
		制造费用	应付债券				
	库存商品		预计负债				
	长期股权投资						
	固定资产						
	累计折旧						
	无形资产						
	累计摊销				损益类科目		

值得注意的是，《企业会计准则——应用指南》将资产类会计科目中的“生产成本”、“制造费用”等科目独立为成本类科目；将收入、利得、费用、损失划分为损益类科目；将“本年利润”科目归入所有者权益类科目。

2.3 会计等式

2.3.1 会计等式的含义

会计等式是会计要素之间基本数量关系的表达式，又称会计方程式。会计等式包括静态会计等式、动态会计等式和综合会计等式 3 种形式。

2.3.2 静态会计等式

静态会计等式(恒等式)，是指资金运动在相对静止(某一个时点)状态下，资产、负债、所有者权益之间数量上相等关系的表达式，即

资产＝负债＋所有者权益

这一会计等式，存在于资金运动的任何一个时点上，又称会计恒等式。最常选用的时点是期末。交易或者事项引起资产、负债和所有者权益 3 个会计要素发生的增减变化，共有如下 4 类 9 种情况。

1. 会计等式两边同增

(1) 资产与负债同时增加，增加的金额相等，等式保持平衡。

例如，企业向银行借款 10 000 元，款项存入银行。使银行存款这项资产增加 10 000 元，短期借款这项负债增加 10 000 元，会计等式两侧同增 10 000 元，等式保持平衡。

(2) 资产与所有者权益同时增加，增加金额相等，等式保持平衡。

例如，所有者投入资本 10 000 元，款项存入银行。使银行存款这项资产增加 10 000 元，实收资本这项所有者权益增加 10 000 元，等式两侧同增 10 000 元，等式保持平衡。

2. 会计等式两边同减

(3) 资产与负债同时减少，减少的金额相等，等式保持平衡。

例如，企业用银行存款 10 000 元，偿还应付账款 10 000 元。使银行存款这项资产减少 10 000 元，应付账款这项负债减少 10 000 元，等式两侧同减 10 000 元，等式保持平衡。

(4) 资产与所有者权益同时减少，减少金额相等，等式保持平衡。

例如，经股东大会同意，以银行存款退还所有者投资 10 000 元。使银行存款这项资产减少 10 000 元，实收资本这项所有者权益减少 10 000 元，等式两侧同时减少 10 000 元，等式保持平衡。

3. 会计等式左侧内部此增彼减

(5) 资产内部此增彼减，增减金额相等，等式保持平衡。

例如，用银行存款购买材料 10 000 元，材料验收入库。使银行存款这项资产减少 10 000 元，原材料这项资产增加 10 000 元，资产内部此增彼减，增减金额相等，等式保持平衡。

4. 会计等式右侧内部此增彼减

(6) 负债内部此增彼减，增减金额相等，等式保持平衡。

例如，企业向银行借入短期借款 10 000 元，用以偿还应付账款 10 000 元。使短期借款

这项负债增加 10 000 元，应付账款这项负债减少 10 000 元，负债内部此增彼减，增减金额相等，等式保持平衡。

(7) 所有者权益内部此增彼减，增减金额相等，等式保持平衡。

例如，企业将资本公积 10 000 元转增资本。使实收资本这项所有者权益增加 10 000 元，资本公积这项所有者权益减少 10 000 元，所有者权益内部此增彼减，增减金额相等，等式保持平衡。

(8) 负债增加，所有者权益减少，增减金额相等，等式保持平衡。

例如，企业向所有者分配利润 10 000 元，款项尚未支付。使利润分配增加 10 000 元，应付股利增加 10 000 元。利润分配增加 10 000 元就是所有者权益减少 10 000 元，款项尚未支付，应付股利这项负债增加 10 000 元，所有者权益和负债此增彼减，增减金额相等，等式保持平衡。

(9) 负债减少，所有者权益增加，增减金额相等，等式保持平衡。

例如，经与债权人协商同意，将企业的应付账款 10 000 元转为企业的资本。使应付账款这项负债减少 10 000 元，实收资本这项所有者权益增加 10 000 元，所有者权益和负债此增彼减，增减金额相等，等式保持平衡。

2.3.3 动态会计等式

动态会计等式，是指资金在相对运动(某一会计期间内)状态下的会计等式，广义的收入、费用与利润之间数量上相等关系的表达式为

收入－费用＝利润

这一会计等式中，收入、费用仅存在于某一会计期间内，反映经济利益的流入、流出。会计期间结束，要将收入的累计数、“费用”的累计数转入到利润中形成该期间的经营成果，收入、费用就完成了该会计期间的使命，进入下一个会计期间，收入、费用再从零开始履行累计反映经济利益流入、流出的使命，周而复始。而反映经营成果的“利润”，本身就是所有者权益的一个组成部分，利润增加就是所有者权益的增加，这是动态会计等式与静态会计等式之间的衔接之处。

2.3.4 综合会计等式

综合会计等式，是指资金运动在某个时点上的资产、负债、不包括本期利润(即广义收入－广义费用)的所有者权益，以及期初至该时点所发生的广义收入、广义费用之间数量上相等关系的表达式，该表达式为

资产＋费用＝负债＋所有者权益＋收入

这一等式中的所有者权益，是不包括本期收入、本期费用的所有者权益。该会计等式，主要存在于会计期间的会计记录当中，即未计算利润时，资产、负债、所有者权益、收入、费用类账户之间的数量关系，又称账面会计等式、扩展会计等式。

下面介绍综合会计等式的形成过程，以便于理解这一会计等式的内涵。

1. 期初时点上会计等式

资产＝负债＋所有者权益

即　　期初资产＝期初负债＋期初所有者权益

2. 会计期间发生的收入对会计等式的影响

根据收入的定义和会计恒等式，收入导致所有者权益增加具体有两种表现形式，一种是资产增加，另一种是负债减少。其对会计等式的影响如下：

1) 企业发生“收入 1”，表现为资产增加的情况

期初资产＋资产增加＝期初负债＋期初所有者权益＋“收入 1”

2) 企业发生“收入 2”，表现为负债减少的情况

期初资产＋资产增加＝期初负债－负债减少＋期初所有者权益＋“收入 1”＋“收入 2”

3. 会计期间发生的费用对会计等式的影响

根据费用的定义和会计恒等式，费用导致所有者权益减少具体有两种表现形式，一种是资产减少，另一种是负债增加。其对会计等式的影响如下：

1) 企业发生“费用 1”，表现为资产减少的情况

期初资产＋资产增加－资产减少＝期初负债－负债减少＋期初所有者权益
＋“收入 1”＋“收入 2”－“费用 1”

2) 企业发生“费用 2”，表现为负债增加的情况

期初资产＋资产增加－资产减少＝期初负债＋负债增加－负债减少＋期初所有者权益
＋“收入 1”＋“收入 2”－“费用 1”－“费用 2”

4. 会计期间账面记录的结果

账面记录的资产＝账面记录的负债＋账面记录的所有者权益＋账面记录的收入
－账面记录的费用

提取“账面记录的”并整理

资产＋费用＝负债＋所有者权益＋收入

此时，账面记录的所有者权益，不包括收入、费用所形成的利润，不是时点上所有者权益的全部。这一等式的出现，是因为还没有将导致所有者权益增减变化的收入、费用转化为所有者权益，不能称为该时点上的所有者权益。企业随着交易或者事项的进行，会不断发生收入、费用，为了减少工作量，一般只在会计期末(月末)需要提供经营成果方面的会计信息时，才将收入、费用转入本年利润，形成所有者权益。

该会计等式反映会计期间账面记录的资产、负债、所有者权益、收入、费用等五个会计要素之间数量上相等的关系，简称为“账面会计等式”。

5. 期末时点上会计等式

期末将本期累计的收入、费用转入利润，即用“利润”代替收入、费用，而利润就是所有者权益的一个组成部分。这样，期末时点上的所有者权益，即全部的所有者权益，收入、费用为零。即

期末资产＝期末负债＋期末所有者权益

即期末时点上：

资产＝负债＋所有者权益

本章小结

本章介绍了交易或者事项及作为其载体的原始凭证；较深入地介绍了会计要素的含义、特征、分类；介绍了会计要素之间数量关系的会计等式。本章涉及的基本概念多，需要记忆的内容也较多，如交易或者事项的含义，原始凭证的种类，资产、收入的含义、特征，会计科目的类别及相近会计科目的区别等。

关键术语

交易　事项　原始凭证　资产　负债　所有者权益　收入　费用　利润　利得　损失　会计科目　会计等式

习　题

习题 2.1

(一) 单项选择题

1．交易或者事项是指企业发生的(　　)的活动。

A．引起资金运动　　B．经济活动

C．与企业外部发生　　D．内部各个部门之间的经济活动

2．交易是指企业(　　)发生的引起会计要素及其所属会计科目内容发生增减变化的活动。

A．与所有企业　　B．与外部企业、单位等

C．内部　　D．内部、外部

3．事项一般是指企业(　　)发生的引起会计要素及其所属会计科目内容发生增减变化的活动。

A．与所有企业　　B．与外部企业、单位等

C．内部　　D．内部、外部

4．会计要素是对交易或者事项引起的资金运动，按照(　　)进行的基本分类。

A．交易或者事项的经济特征

B．交易或者事项的种类

C．交易或者事项是与企业外部、内部关系的特征

D．按信息使用者的要求

5．资产是资金(　　)方面的经济特征。

A．取得途径　　B．存在形态

C．债权人求偿权　　D．投资人求偿权

6．资产的本质是(　　)。
A．经济利益　　B．过去发生的　　C．资源　　D．索取权

7．会计恒等式是指(　　)。
A．资产＝负债＋所有者权益
B．收入－费用＝利润
C．资产＋费用＝负债＋所有者权益＋收入
D．资产＝索取权

(二) 多项选择题

1．按原始凭证的来源不同，可分为(　　)。
A．外来原始凭证　　B．自制原始凭证
C．一次凭证　　D．累计凭证

2．自制原始凭证按填制手续和内容不同，可以分为(　　)。
A．一次凭证　　B．累计凭证
C．汇总原始凭证　　D．记账编制凭证

3．自制原始凭证按是否为企业会计人员编制，可以分为(　　)原始凭证。
A．非会计人员填制　　B．会计人员编制
C．经办人员编制　　D．事后编制

4．原始凭证的填制要求有(　　)。
A．反映客观　　B．内容齐全　　C．书写规范　　D．填制及时

5．从资金运动的静态(某个时点)角度可分为(　　) 3 个会计要素。
A．资产　　B．负债　　C．收入　　D．所有者权益

6．从资金运动的动态(某一期间)角度可分为(　　) 3 个会计要素。
A．负债　　B．收入　　C．费用　　D．利润

7．资产具有(　　)的特征：
A．预期会给企业带来经济利益　　B．企业拥有或者控制
C．由企业过去的交易或者事项形　　D．导致所有者权益增加

8．按照反映资产要素会计信息的详细程度可分为(　　) 3 个层次。
A．类目又称会计类目　　B．科目又称会计科目
C．细目又称明细科目　　D．流动资产

9．资产类目有(　　)。
A．流动资产　　B．非流动资产　　C．会计科目　　D．明细科目

10．收入这种经济利益的总流入具有(　　) 3 个方面的特征。
A．在日常活动中形成　　B．会导致所有者权益的增加
C．与所有者投入资本无关　　D．预期会给企业带来经济利益

11．会计等式包括(　　) 3 种形式。
A．静态会计等式　　B．动态会计等式
C．恒等式　　D．综合会计等式

(三) 判断题

1．交易或者事项是引起会计要素及其会计科目内容发生增减变化的活动。　　(　　)

2．原始凭证是在交易或事项发生时取得或填制的，反映交易或事项来龙去脉，明确经济责任的书面证明。　(　　)

3．流动资产是指可以在 1 年(含 1 年)或者超过 1 年的一个营业周期内变现或耗用的资产。　(　　)

4．所有者权益是指企业资产扣除负债后，由所有者享有的剩余权益。　(　　)

5．只要经济利益流入企业，就是企业的收入。　(　　)

6．“资产＋费用＝负债＋所有者权益＋收入”是综合会计等式。　(　　)

(四) 思考题

1．什么的交易或者事项？

2．什么是原始凭证？原始凭证的种类包括哪些？

3．静态会计要素和动态会计要素分别包括哪些？资产要素、收入要素是如何分类的？

4．会计等式有几种表现形式？

习题 2.2

(一) 目的　熟悉资金运动的具体形态与会计科目、会计要素之间的关系。

(二) 资料　企业资金运动的形态及其表格见表 2-6。

表 2-6　企业资金运动形态

序号	资金运动的具体形态	相应的会计科目	连线会计要素
1	企业存放在银行的款项		
2	为生产产品耗用的材料、人工等本钱、代价		
3	收到客户签发的商业汇票		
4	预收客户的款项而产生的义务		所有者权益
5	预付供应商的货款而形成的资源		
6	预付供应商的货款而减少的银行款项		负债
7	因所有者投资而形成的对企业资产的索取权		
8	企业购买一项专利技术而形成的资源		
9	向银行借入 6 个月借款产生的义务		资产
10	月末计算出应付而未付的职工薪酬		
11	销售商品的款项尚未收到		
12	销售商品收到款项而形成的经济利益总流入		收入
13	销售商品付出商品而形成的经济利益总流出		
14	用于商品广告而形成的经济利益流出		费用
15	企业接受捐赠产生的经济利益流入		
16	企业支付违约罚款产生的经济利益流出		
17	应付供应商的货款		利润
18	企业的机器设备		

(三) 要求　根据资料填制相应的会计科目并连线会计要素。

第3章　会计假设、基础、信息质量要求

本章在会计理论、程序及方法体系中的位置

会计本质	基础性经济管理活动	
会计职能	会计核算	会计监督
会计目标	提供信息；反映受托责任，决策有用	促进合法、合理

会计假设　会计基础　会计信息质量要求

报告　编制财务报告

记录　①设置账户 ②复式记账 ③编制记账凭证 ④登记账簿

计量　①选计量属性 ②金额计算

确认　①分析原始凭证 ②分析账簿

财务报告　日记账　总账　明细账　记账凭证　原始凭证

事后　财务分析

事中　①审核原始凭证 ②财产清查

事前　宣传法规和内控制度

核算的程序与方法　信息载体　监督的程序与方法

会计对象　交易事项　会计要素

所有者权益　负债　交易事项　采购过程　生产过程　销售过程　利润分配　偿还债务

货币　材料　生产成本　商品　货币

资产=负债+所有者权益

收入-费用=利润

供应商　客户

资金进入　资金在企业内部循环、周转　资金退出

本章要点

知识要点	掌握程度	相关知识
会计基本假设	掌握4个会计假设	(1) 会计主体假设规定了会计核算的空间范围 (2) 持续经营、会计分期规定了会计的时间范围 (3) 货币计量规定了会计计量的尺度

续表

知识要点	掌握程度	相关知识
会计基础	(1) 掌握权责发生制 (2) 了解收付实现制	权责发生制，凡是当前已经实现的收入和已经发生或应负担的费用，无论款项收付，都应当作为当前的收入和费用
会计信息质量要求	(1) 掌握可靠性、相关性、可理解性、可比性 (2) 熟悉实质重于形式、重要性、谨慎性、及时性	可靠性、相关性、可理解性、可比性是提供会计信息应当具备的基本质量特征，其余4个质量特征是基本质量特征的补充和完善

要将交易或者事项转化为会计信息，就必须经过会计确认、计量、记录和报告四个基本程序，为使提供的会计信息反映受托责任的履行情况，有助于信息使用者决策，实现会计目标，就必须在会计确认、计量和报告之前，明确其提供会计信息的空间范围、时间范围、计量尺度等会计假设，选定会计确认、计量和报告的会计基础，明确应该遵守的会计信息质量要求。

3.1 会计假设

3.1.1 会计假设的含义

会计假设，是对提供会计信息过程所依赖的客观存在的时间范围、空间范围及计量单位等因素所作的合理设定，是会计确认、计量和报告的基本前提。离开了会计的基本假设，会计就不知道提供什么空间范围的信息，不知道提供什么时间范围的信息，不知道用什么计量单位提供信息，不知道用什么样的程序和方法提供信息。之所以称为假设，是因为时间范围、空间范围及计量单位等会计确认、计量和报告的基本前提，不是一成不变的，当影响这些前提的经济、科技等环境发生急剧变化时，会计确认、计量和报告的时间范围、空间范围及计量单位也会发生变化，会计所依赖的时间范围、空间范围及计量单位只是对其一般或正常状态的一种假设。

会计假设主要包括会计主体、持续经营、会计分期、货币计量4个方面。

3.1.2 会计主体

会计主体，是指会计确认、计量和报告的空间范围。就一个企业而言，这个空间范围就是其本身，会计就是要对本企业发生的交易或事项进行会计确认、计量和报告。提供会计信息的范围，并不是漫无边界的，而应当局限在会计主体的范围之内，超出本会计主体空间范围的交易或者事项，本主体就不能对其进行确认、计量和报告。

会计主体假设，就是要将会计主体发生的交易或事项与会计主体的投资者发生的交易或事项区别开来，与其他会计主体发生的交易或事项区别开来。

会计主体假设的目的如下。

(1) 明确会计主体，才能划定会计确认、计量和报告的空间范围。对于一笔交易或事项，是否应当对其确认、计量和报告，就看其是否在本会计主体这个空间范围内发生的。是则应当确认、计量和报告，否则不应当确认、计量和报告。

(2) 明确会计主体，才能将会计主体的交易或者事项与会计主体之外的交易或者事项区分开来。具体包括两个方面：①区分了会计主体的交易或者事项与会计主体所有者的交易或者事项；②区分了会计主体的交易或者事项与其他会计主体的交易或者事项。

(3) 明确会计确认、计量和报告的角度。明确会计确认、计量和报告所站的角度，才能恰当地描述一笔交易或者事项的来龙去脉及其经济特征，才能恰当地确认、计量和报告会计要素、会计科目及其金额的信息。例如，甲企业将商品以 1 000 元的价格卖给乙企业。如果站在甲企业这个会计主体的角度，就应当描述为一笔销售交易；如果站在乙企业这个会计主体的角度，就应当描述为一笔采购交易。

值得注意的是，会计主体不同于法律主体。会计主体是会计确认、计量和报告的空间范围，这个空间范围可以是一个企业，也可以是由若干个企业组成的集团公司，还可以是企业内部的一个二级核算部门，如企业的一个分厂等。这里企业是一个法律主体，集团公司并不是一个法律主体，而是母公司(是一个法律主体)及其控股子公司(每一个子公司都是一个法律主体)等若干个法律主体组成的；企业内部的二级核算部门，不是一个法律主体。一般来说，法律主体必然是一个会计主体，而会计主体不一定是法律主体。

会计主体假设如图 3.1 所示。

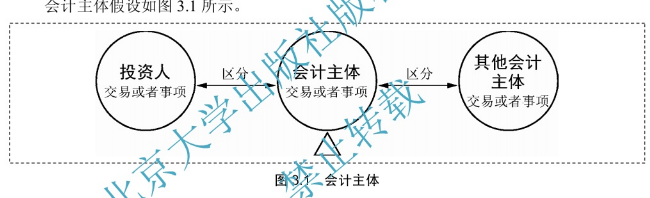


图 3.1 会计主体

3.1.3 持续经营

持续经营，是对会计主体经营时间的假设，是指在可以预见的将来，企业将会按照当前的规模和状态继续经营下去，不会停业或大规模削减业务。

面对同样一笔交易或事项，企业持续经营与否，会计确认、计量和报告所采用的理论、程序和方法是不同的。在持续经营的前提下，会计主体将按照既定用途使用资产，按照既定的合约条件清偿债务，会计就可以按正常情况下的会计理论和程序、方法对交易或事项进行会计确认、计量和报告。如果判断企业不能持续经营，面临破产、清算，就必须按照破产、清算情况下的理论与方法来进行确认、计量和报告。

例如，企业购进一台生产用设备，采购成本为 45 000 元，安装成本为 5 000 元，共计 50 000 元；预计可使用 5 年。

如果企业能持续经营，可以假定该固定资产会在 5 年内发挥作用，并服务于生产经营过程。为此固定资产就可以根据历史成本进行记录，并采用折旧的方法，将历史成本分摊到预计使用寿命期间所生产的产品成本中。即当期记录固定资产增加 50 000 元，在今后预计的 5 年内，每年提取固定资产折旧 10 000 元，并分摊到产品生产成本当中去。待该设备报废时，其价值已全部转移到产品成本当中。

如果判断企业不能持续经营，则该固定资产就不可能在今后的 5 年内发挥作用。因此该

设备应当按市场价值或评估价确认、计量，并等待处理。假设市场价格没有变化，则会计就应按市场价 45 000 元确认、计量、记录等待清理的设备，安装成本 5 000 元，就不一定得到市场的认可；如果该设备的市场价跌至 40 000 元，就应当按 40 000 元确认、计量、记录该等待清理的设备。因此，企业不能持续经营，会计的确认、计量就会有很大的不确定性。

企业会计准则体系是以企业持续经营为前提加以制定和规范的，涵盖了从企业成立到清算(包括破产)的整个期间的交易或者事项的会计处理。如果企业已经面临破产、清算，还假定能够持续经营，并仍按持续经营假设的理论程序、方法进行会计确认、计量和报告，就会提供违背客观事实的会计信息，将误导信息使用者的决策。

会计主体、持续经营假设如图 3.2 所示。



图 3.2 会计主体、持续经营假设

3.1.4 会计分期

会计分期，是对提供会计信息时间的假设，是指将一个企业持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间。持续经营假设解决了在正常情况下对交易或事项进行确认、计量和报告的问题，但是，由于是假设持续经营，没有终点，也就没有办法确定可靠的经营成果，这是信息使用者是无法接受的。因此，需要将企业持续经营活动人为地划分为一个个相互连续的、间隔相等的期间，即会计期间，分期结算账目和编制财务报告，向信息使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等信息。

会计期间分为年度和中期。会计年度是基本的会计期间，在我国以日历年度作为会计年度，即从公历的 1 月 1 日至 12 月 31 日为一个会计年度。会计中期是指短于一个完整会计年度的报告期间，有半年度、季度和月度之分。

会计分期假设的目的主要是分期确认、计量和报告会计信息。有了会计分期假设，企业才能分期结算账目和编制有关财务状况、经营成果和现金流量等会计报告。

由于会计分期，才产生了当期与以前期间、以后期间的区别，才使不同类型的会计主体有了记账的基准——权责发生制，进而出现了折旧、摊销、预提等会计处理方法。

会计主体、持续经营、会计分期假设如图 3.3 所示。



图 3.3 会计主体、持续经营、会计分期假设

3.1.5 货币计量

货币计量是指会计主体在财务会计确认、计量和报告时以货币计量，综合反映会计主体的生产经营活动。

之所以选用货币为基础进行计量，是因为货币是商品的一般等价物，是衡量一般商品价值的共同尺度，具有价值尺度、流通手段、储藏手段和支付手段等特点，可以对全部会计要素进行计量，且能进行汇总，综合反映会计主体的生产经营活动。而长度、重量、容积、件、台等实物计量单位，只能从一个侧面反映企业的生产经营活动，无法在量上进行汇总和比较，不便于提供企业财务状况、经营成果、现金流量等综合的会计信息。

企业会计确认、计量和报告应当以人民币为记账本位币。业务收支以外币为主的企业，也可以选定某种外币作为记账本位币，但是，编制的会计报表应当折算为人民币。

货币计量的主要目的是满足会计信息使用者对财务状况、经营成果、现金流量等综合会计信息的要求。但是，货币计量也有一定的缺陷，某些影响企业财务状况和经营成果的因素，如企业经营战略、研发能力、生产竞争力、人力资源等，往往难以用货币来计量，这就需要在财务报告中补充披露相关非财务信息来弥补。另外，货币计量是在币值稳定的前提下的假设，当出现严重的通货膨胀时，就应当采用通货膨胀会计进行调整。

会计主体、持续经营、会计分期、货币计量假设如图 3.4 所示。

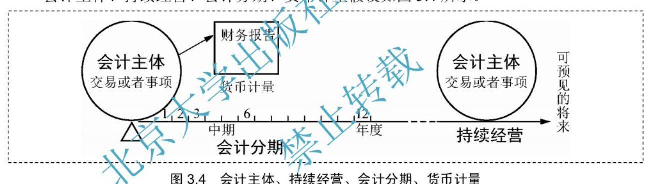


图 3.4 会计主体、持续经营、会计分期、货币计量

3.2 会 计 基 础

3.2.1 会计基础的含义

当一笔交易或者事项从开始到完成跨越了两个以上的会计期间，应当在哪个期间对该笔交易或事项进行会计确认、计量和报告？特别是发生的收入与收到款项不在同一会计期间，发生的费用与付出款项不在同一会计期间的情况下，选择不同的时间进行会计确认、计量和报告，不仅影响企业的财务状况，还直接影响当期经营成果。

取得了收款权利，其结果是收到款项；具有了支付款项的责任，其结果是付出款项。这里，取得收款权利或具有支付款项的责任是收款或付款的“原因”，收款或付款是取得收款权利或具有支付款项的责任的“结果”。当“原因”与“结果”处于不同的会计期间时，应在什么期间确认、计量和报告收入或费用等要素，有两种完全相反的逻辑：一种是，选择当“原因”发生时，即“权”、“责”发生时，就在当期确认、计量和报告为收入或费用等要素，而不看“结果”，这一种逻辑被称为“权责发生制”或“应收应付制”；另一种是，当“结果”实现时，即“收”、“付”款项实现时，就在当期确认、计量和报告为收入或费

用等要素，而不看“原因”，这一逻辑被称为“收付实现制”或“现金收付制”。当“原因”和“结果”处于相同会计期间时，采用权责发生制与收付实现制确认、计量和报告收入或费用均在同一会计期间，计算出的当期经营成果无差别。

会计基础，是指会计确认、计量和报告的时间基础或称记账的基准，包括权责发生制和收付实现制两种基础。

3.2.2 收付实现制

收付实现制，是指以收到或支付款项作为确认收入或费用等的依据。凡是本期收到款项，就确认为收入；凡是本期付出款项，就确认为费用。

依据收付实现制进行会计确认、计量和报告非常简便，但是，可能存在当前收到的款项是以前期间应收未收的款项或是预收以后期间应收的款项，而当期支付的款项也可能是以前期间应付未付的款项或是预付以后期间应付的款项。所以，依据收付实现制确认、计量和报告的经营成果不能可靠地代表当期的经营成果。

由于行政单位和事业单位(除经营业务部分)的设立、存在的目的不是赚钱，也就无须确定经营成果，因此，普遍采用收付实现制这种会计基础。

3.2.3 权责发生制

权责发生制要求，凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用，无论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用，计入利润表；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期收付，也不应当作为当期的收入和费用。

权责发生制以当前实现的收入和已经发生或应当负担的费用作为确认、计量和报告收入和费用的依据，因此，编制的利润表能可靠地反映本期的经营成果。《企业会计准则——基本准则》规定，企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。

事实上，会计确认、计量和报告收入增加的同时，也会相应地确认、计量和报告银行存款或应收账款等资产增加或预收款项等负债减少；确认、计量和报告费用增加的同时，也会相应地确认、计量和报告银行存款等资产的减少或应付款项等负债的增加。因此，权责发生制不仅是确认、计量和报告收入、费用的时间基础，同时也是确认、计量和报告资产、负债等所有会计要素的时间基础，是一种会计基础。

正是以权责发生制为基础，才有了反映与客户之间款项结算关系的应收账款、应收票据、预收账款等概念，才有了反映提供商品、服务等与供应商之间款项结算关系的应付账款、应付票据、预付账款等概念。

3.2.4 权责发生制与收付实现制的比较

这里主要比较同样的交易或事项，采用两种不同的会计基础，对当期(本期)收入、费用的影响，对于收入、费用的具体会计科目及涉及资产、负债等要素的内容暂不考虑。

某公司20××年3月发生如下交易或事项。

1. 发生收入在前，收到款项在后

(1) 本月销售商品10 000元，款项尚未收到。

根据权责发生制，本期实现了收入，就应确认、计量和报告收入增加10 000元；

根据收付实现制，本期尚未收到款项，不能确认为收入。

(2) 本月收到客户前期的欠款 2 000 元，款项存银行。

根据权责发生制，本期并未发生收入(前期已实现了收入)，不能确认为收入；

根据收付实现制，本期收到了款项，就应当确认、计量和报告收入 2 000 元。

收入与应收款期间的图示如图 3.5 所示。

(2) 前期收入	(1) 当期收入 10 000 当期收款 2 000	后期收款
前期	本期(当期)	后期

图 3.5 收入与应收款期间

2. 收到款项在前，发生收入在后

(3) 预收客户货款 5 000 元，款项存入银行。

根据权责发生制，本期尚未实现收入，不能确认为收入；

根据收付实现制，本期收到了款项，就应当确认、计量和报告收入 5 000 元。

(4) 前期已预收货款 1 000 元；本期销售商品 3 000 元，本期收到货款 1 000 元，尚有 1 000 元后期收取。

根据权责发生制，本期发生收入，应当确认、计量和报告收入增加 3 000 元；

根据收付实现制，本期收到货款 1 000 元，确认收入 1 000 元。

收入与预收款期间的图示如图 3.6 所示。

(4) 前期预收款	(3) 当期预收款 5 000 当期收入 3 000 当期收款 1 000	后期发生收入 后期收款
前期	本期(当期)	后期

图 3.6 收入与预收款期间

3. 发生收入同时收到款项

(5) 销售商品 20 000 元，款项存入银行。

根据权责发生制，本期实现收入，应当确认、计量和报告收入增加 20 000 元；

根据收付实现制，本期收到款项，应当确认、计量和报告收入增加 20 000 元。

收入与收款在同一期间关系如图 3.7 所示。

	(5) 当期收入 20 000 当期收款 20 000	
前期	本期(当期)	后期

图 3.7 收入与收款期间

4. 费用发生在前，支付款项在后

(6) 本期发生银行借款利息 1 000 元，款项尚未支付。
根据权责发生制，本期发生费用，应当确认、计量和报告费用增加 1 000 元；
根据收付实现制，本期尚未付款，不能确认费用。
(7) 本期用银行存款支付应交所得税 800 元。
根据权责发生制，本期并未发生费用(前期发生的)，不能确认费用；
根据收付实现制，本期支付款项，应当确认、计量和报告费用增加 800 元。
费用与应付款期间图示如图 3.8 所示。



图 3.8 费用与应付款期间

5. 支付款项在前，费用发生在后

(8) 以银行存款预付下半年报刊费用 200 元。
根据权责发生制，本期尚未发生费用，不能确认为费用；
根据收付实现制，本期付出款项，应当确认、计量和报告费用增加 200 元。
(9) 本期管理部门固定资产折旧 1 000 元。
根据权责发生制，本期发生了折旧费用，应当确认、计量和报告费用增加 1 000 元；
根据收付实现制，本期并未付款(前期已付)，不应当确认费用。
费用与预付款期间的图示如图 3.9 所示。

(9) 前期付款
(8) 当期付款 200
当期费用 1 000
后期费用
前期
本期(当期)
后期

图 3.9 费用与预付款期间

6. 发生费用的同时支付款项

(10) 用银行存款支付本期业务招待费 600 元。
根据权责发生制，本期发生了费用，应当确认、计量和报告费用增加 600 元；
根据收付实现制，本期支付了款项，应当确认、计量和报告费用增加 600 元。
发生的费用与付款同期如图 3.10 所示。

(10) 当期费用 600
当期付款 600
前期
本期(当期)
后期

图 3.10 费用与付款期间

某公司 20××年 3 月，按照权责发生制和收付实现制分别确认、计量的收入与费用见表 3-1。

表 3-1 按照权责发生制和收付实现制分别确认、计量的收入与费用

单位：元

序号	权责发生制		收付实现制	
	收入	费用	收入	费用
1	10 000			
2			2 000	
3			5 000	
4	3 000		1 000	
5	20 000		20 000	
6		1 000		
7				800
8				200
9		1 000		
10		600		600
合计	33 000	2 600	28 000	1 600

3.3 会计信息质量要求

会计信息质量要求是对企业财务报告中所提供会计信息质量的基本要求，是投资者、债权人等信息使用者决策有用的“会计信息”应当具备的基本特征，是会计确认、计量、记录和报告过程(或称会计核算)必须遵守的质量要求。其主要有 8 个方面的基本要求，其中，可靠性、相关性、可理解性、可比性等 4 个基本要求是会计信息的首要质量要求，是财务报告中所提供会计信息应当具备的基本质量特征；另外，实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等 4 个质量要求是会计信息的次级质量要求，是对可靠性、相关性、可理解性和可比性等首要质量要求的补充和完善。

3.3.1 可靠性

可靠性要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整。可靠性是从会计信息形成依据及其反映过程的角度提出的质量要求。

为了贯彻、落实可靠性要求，企业应做到以下两个方面。

1. 会计信息真实可靠

具体从以下两个环节入手：

(1) 企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量和报告。即交易或者事项本身可靠，包括实质上和形式上两个方面，实质上的可靠，就是该交易或者事项真的实际发生了；形式上的可靠，就是有原始凭证等交易或者事项的载体作为依据如实反映、证明交易或者事项的来龙去脉，可以验证或不同人采用相同的会计程序、方法应能得出相同或相似的结果，无凭无据不能证明其真实可靠。可靠性要求不得根据虚构的、没有发生的或尚未发生的交易或者事项进行确认、计量和报告。

(2) 如实反映，即对交易或者事项进行确认、计量和报告的过程要可靠。交易或者事项的经济特征符合什么具体会计要素的定义及其确认条件，就应相应地确认、计量和报告什么会计要素及其金额的会计信息。不能歪曲事实或违反会计要素定义及其确认条件进行确认、计量和报告。

2. 会计信息内容完整

是指在符合重要性和成本效益原则的前提下，保证会计信息的完整性，也就是对所有交易或者事项都要进行确认、计量、记录，不能遗漏，编报的报表及其附注内容等应当保持完整，不能随意遗漏或者减少应予披露的信息，与信息使用者决策相关的信息都应当充分披露。

对于可靠性信息质量要求的理解如图 3.11 所示。

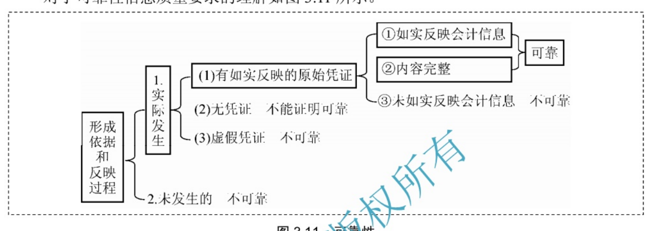


图 3.11 可靠性

3.3.2 相关性

相关性要求企业提供的会计信息应当与投资者等财务报告使用者的经济决策需要相关，有助于投资者等财务报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。相关性是从会计信息内容的角度提出的质量要求。

会计信息与信息使用者的经济决策相关，即决策有用，其是否具有价值，关键要看其是否有助于决策或者提高决策水平。相关的会计信息，应当具有如下两个方面的价值：

(1) 反馈价值。指企业提供的会计信息，有助于信息使用者证实或否定自己过去对企业的预期结果和决策的正确性，调整或修正已有的决策或认识。

(2) 预测价值。指企业提供的会计信息，有助于信息使用者预测企业未来的财务状况、经营成果和现金流量，据此作出对未来的最优决策。

为贯彻落实相关性要求，需要企业在确认、计量和报告会计信息的过程中，充分考虑信息使用者的决策模式和信息需要，从如下几个方面入手。

1) 分类确认、计量和报告会计信息

首先，应分类确认、计量和报告：资产、负债、所有者权益及其结构关系的财务状况信息；收入、费用和利润及其结构关系的经营成果的信息；现金流入量、流出量的现金流量信息等等。其次，还要对其进行再分类，例如：①将资产分为流动资产和非流动资产；②将负债分为流动负债和非流动负债；③将经济利益流入分为日常的收入和非日常的利得；④将经济利益流出分为日常的费用和非日常的损失等。当然，还应再细分到科目(项目)等，对其分别进行确认、计量和报告。

2) 会计计量方面，适度引入公允价值计价

公允价值与历史成本相比，更有利于评价过去，预测未来。

3) 会计报告中同时提供过去和现在两期会计信息

例如：资产负债表中的期末余额、年初余额；利润表中的本期金额、上期金额等。这样更有利于评价过去，预测未来。

值得注意的是，相关性是建立在可靠性基础上的，两者之间并不矛盾，在可靠性的前

提下，尽量满足信息使用者的决策要求。企业提供的会计信息应当与信息使用者的经济决策需要相关，但是，与信息使用者经济决策需要相关的信息会计不一定都能提供(如非货币信息、未来的信息等)。

对于相关性信息质量要求的理解如图 3.12 所示。

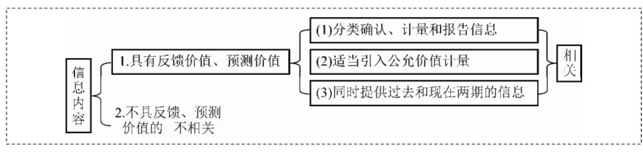


图 3.12 相关性

3.3.3 可理解性

可理解性要求企业提供的会计信息应当清晰明了，便于投资者等财务报告使用者理解和使用。可理解性是从如何列示、披露会计信息的角度提出的质量要求。

企业主要是通过财务报告的形式提供会计信息，其目的是便于投资者、债权人等财务报告使用者综合了解企业财务状况、经营成果和现金流量等方面的会计信息。为实现这个目的，在可靠性、相关性的基础上，还要可理解才行，具体应从以下两个方面入手。

(1) 企业提供(列示)的概括的会计信息应当清晰明了、可理解。财务报表所列示的会计信息应当完整、齐全，排列顺序符合一定的规律，项目名称与内容相符或一致等，不能给信息使用者造成模棱两可、模糊不清等混乱情况。

(2) 对于一些复杂的会计信息，应当在报表附注中予以充分披露。假定投资者等信息使用者具有一定的有关企业经营活动和会计方面的知识，并且愿意付出努力去研究这些会计信息。交易或者事项本身较为复杂或者会计确认、计量较为复杂的信息，因其与信息使用者的经济决策相关，应在报表附注中详细地披露其细节以便于信息使用者理解和使用。

对于可理解性信息质量要求的理解如图 3.13 所示。

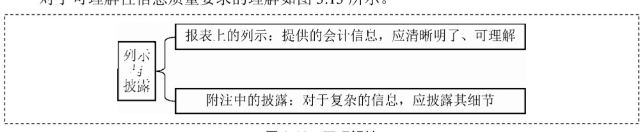


图 3.13 可理解性

3.3.4 可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当相互可比。可比性是从提供会计信息所采用的会计政策的角度提出的质量要求，主要包括两层含义。

1. 同一企业不同时期可比

同一企业不同时期可比，又称纵向可比。

(1) 前后各期采用的会计政策应当保持一致。会计政策是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的具体会计原则、计量属性和会计处理方法等的总称。为了便于会计信息使用者了解企业财务状况、经营成果和现金流量的发展变化趋势，比较企业在不同时期的财

务报告信息，全面、客观地评价过去、预测未来，从而做出合理的经济决策。要求同一企业不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更，防止人为地变更会计政策来粉饰财务报告，损害投资者等会计信息使用者的利益。例如，库存商品的计价方法，有先进先出法、加权平均法、个别计价法，由于计价方法的不同计算出库存商品的单价就会不同，进而计算的库存商品发出、结存的金额就不同，直接影响当期资产的金额、费用及其利润金额。如果，前期采用加权平均法，当期也应当采用加权平均法，这样提供的相应的会计信息才具有可比性。

(2) 如若变更会计政策，应在会计报表附注中充分披露。可比性要求，企业并非绝对不得变更会计政策，当会计准则要求改变或者在会计政策变更后可以提供更可靠、相关的会计信息时，可以变更会计政策。但是，有关会计政策变更及其对会计信息影响程度等情况，应当在附注中予以说明。如前例，企业认为库存商品采用个别计价法计价比采用加权平均法计价更可靠，则当期可以采用个别计价法对库存商品进行计价，但是，应在会计报表附注中披露改变计价方法的原因及其对会计报表各个项目的影响程度。

2. 不同企业相同会计期间可比

不同企业相同会计期间可比，又称横向可比。

为了便于投资者、债权人等财务报告使用者评价不同企业的财务状况、经营成果和现金流量及其变动情况，可比性要求不同企业同一会计期间发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用规定的会计政策，确保会计信息口径一致、相互可比，以使不同企业按照一致的确认、计量和报告要求提供有关会计信息。

对可比性信息质量要求的理解，如图3.14所示。

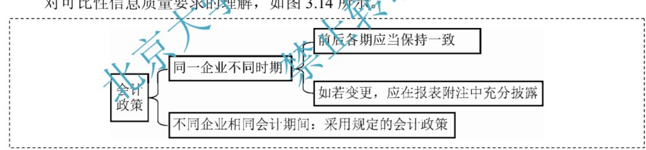


图 3.14 可比性

上述可靠性、相关性、可理解性、可比性等首要的会计信息质量要求，是从会计信息的四个不同角度提出的质量要求，如图3.15所示。

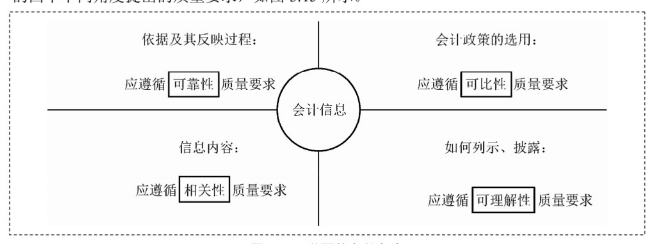


图 3.15 首要信息的角度

3.3.5　实质重于形式

实质重于形式要求企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，而不仅仅以交易或者事项的法律形式为依据。实质重于形式是针对交易或者事项的实质与形式出现不一致时提出的质量要求。

企业发生的交易或者事项的经济实质和法律形式在多数情况下是一致的，在少数情况下其经济实质和法律形式会出现不一致。

例如，企业在电视台所做的服装广告。这笔交易的法律形式是商品广告，其经济实质也是商品广告，符合销售费用定义(也符合确认条件)，应当确认“销售费用”增加；假如，企业将服装广告改为捐赠电视台节目主持人服装以增加本企业服装的知名度，这样该笔交易的法律形式就变成了捐赠，而不是商品广告；但是，其经济实质还是为企业商品做广告宣传，仍然符合销售费用的定义(也符合确认条件)，而不是对外捐赠形成的营业外支出。当交易或者事项的经济实质和法律形式不一致时应当按照其经济实质进行确认、计量和报告，而不能仅仅依据法律形式。

再如，企业生产经营需要一台设备，有 3 个可选方案：

一是购买。其价值为 100 万元，可以使用 5 年。这一笔交易，从法律形式上看是一种购买，从经济实质上看也是一种购买，企业拥有该设备的所有权，其设备符合固定资产的定义(也符合确认条件)，应确认、计量和报告为企业的“固定资产”。

二是经营租赁。每年租赁一次，当年租金为 30 万元。这一笔交易，从法律形式上看是一种租赁，从经济实质上看也是一种租赁，企业对该设备不拥有所有权，只有一年的使用权，也只能给企业带来该设备上的部分经济利益，该设备不符合企业资产的定义。因此，该设备不能确认为企业的固定资产。

三是融资租赁。企业从租赁公司那里融资租赁该设备，租期 5 年，每年的租金为 28 万元，租赁期结束，设备所有权自动转移给本企业。融资租赁的特征是，租赁期占租赁资产使用寿命的大部分(一般要≥75%)，租赁期满时，租赁资产的所有权一般以象征性的价格转移给承租人。这一笔交易，从法律形式上看，是一种租赁，合同到期前该设备的所有权属于出租方，企业没有所有权；从经济实质上看等同于分期付款的购买。由于租赁期长至寿命期，企业拥有该设备的全部控制权，当然也能长期给企业带来经济利益，符合固定资产的定义(也符合确认条件)。换一个角度看，从融资租赁开始，出租人就失去了对该设备的控制权，出租人也没有想要这个控制权，名义上是租赁，实质上是分期收款销售。除了法律形式上是租赁外，企业对该设备拥有绝大部分或全部的占有、使用、收益分配等控制的权利，与购买该设备给企业带来的经济利益没有实质的不同。根据实质重于形式的要求，应将融资租赁固定资产确认、计量和报告为企业的固定资产。

对于实质重于形式信息质量要求的理解，如图 3.16 所示。

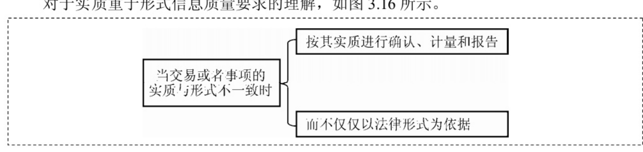


图 3.16　实质重于形式

3.3.6 重要性

重要性要求企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的所有重要的交易或者事项。重要性是从成本效益原则的角度提出的质量要求。

如果依据某项或某类交易或者事项确认、计量和报告的会计信息，被省略或者错报将会影响(或改变)投资者等信息使用者据此作出的经济决策，那么，该项或该类交易或者事项就是重要的交易或者事项，该项目的会计信息就具有重要性。重要的交易或者事项必须严格地进行确认、计量和报告，不重要或者次要的交易或者事项则可以根据成本效益原则适当简化手续或合并反映。重要性的应用需要依赖职业判断，企业应当根据其所处的环境和实际情况，从项目的性质和金额大小两个方面加以判断。

(1) 判断项目性质的重要性。一般从如下两个方面入手：一是应当考虑该项目的性质是否属于企业日常活动，一般来说，日常活动比非日常活动重要，主要是因为日常活动的信息更具有预测价值。二是是否对企业的财务状况、经营成果和现金流量等有关会计信息具有较大影响等因素，有较大影响的比没有较大影响的重要，是因为如果其对财务状况、经营成果有较大影响，也必然对信息使用者的决策有较大影响。例如，带有主观故意的错报或漏报行为，故意错报或漏报 2 元的收入或者费用，金额虽然很小，却可能直接影响企业由盈利 1 元变为亏损 1 元，或者由亏损 1 元变为盈利 1 元，那么这 2 元的故意错报或漏报就是对企业的财务状况、经营成果等会计信息具有较大影响，具有重要性。

(2) 判断项目金额大小的重要性。应当通过单项金额占资产总额、负债总额、所有者权益总额、营业收入总额、营业成本总额、净利润等直接相关项目金额的比重加以确定。

具体贯彻落实重要性质量要求，应从如下两个层面入手。

(1) 确认、计量层面。当某一项或某一类别交易或者事项发生后，首先应从性质和金额两个方面判断其是否具有重要性，重要的应当严格确认、计量，不重要的可以合并确认、计量。

例如，企业将其成本为 8 万元的商品售出，取得销售收入 10 万元。可以判断其性质是日常活动，对企业的财务状况、经营成果和现金流量具有较大影响，则对其确认、计量应分类反映收入(主营业务收入)10 万元，费用(主营业务成本)8 万元，不能合并反映收益 2 万元。假如，上例改为企业处置一项闲置的设备，其账面净值为 8 万元，处置收入为 10 万元。判断其性质是非日常活动，是偶发的，预测价值较低。则可以合并反映 2 万元的收益(营业外收入)，不用分别反映利得(营业外收入)10 万元，损失(营业外支出)8 万元。

再如，企业有一项设备，单价为 10 万元，可以使用 10 年，其价值每年、每月都会发生折旧。判断其折旧的性质是日常活动，对企业的财务状况、经营成果具有较大影响，且单项折旧金额也较大，具有重要性。因此，应严格地确认、计量和报告，即在 10 年内每期都要确认、计量和报告其折旧额(年折旧 1 万元，月折旧 1/12 万元)。假如，上例改为企业有一把工具，单价为 100 元，也可以使用 10 年，其价值每年、每月都会发生折旧。判断其性质是日常活动，但是，其单价较小，判断其不具有重要性，即不会影响信息使用者的判断或决策。因此，根据成本效益原则，其价值摊销的确认、计量，可以于交付使用时一次摊销(100 元)或交付使用时摊销一半(50 元)，报废时再摊销另一半(50 元)，而无需每年提取折旧额(10 元)，对于不重要的交易或者事项应合并反映，以降低核算成本。

(2) 报告层面(即财务报表格式的设计)。①性质或功能不同的项目，一般应当在财务报

表中单独列报，如货币资金与应收账款在性质上和功能上都是不同的，必须分别在资产负债表上单独列报(因为这种区分出来的信息具有重要性)。②性质或功能类似的项目，一般可以合并列报，如在途物资、原材料、生产成本、库存商品等项目在性质上类似，均通过生产过程形成企业的产品存货，因此，以存货项目合并列报(因为区分性质或功能类似的信息不具有重要性)。③附注中应披露有助于理解企业财务状况、经营成果和现金流量有关的所有重要的交易或者事项，不重要的可以省略。

值得注意的是，如果一笔交易或者事项的金额较小，但是，相同的交易或者事项数量较多，合并起来金额较大，该项目也具有重要性；企业规模的不同，金额大小的判断也不能一概而论，要站在一般信息使用者的角度进行判断。

对于重要性信息质量要求的理解，如图 3.17 所示。

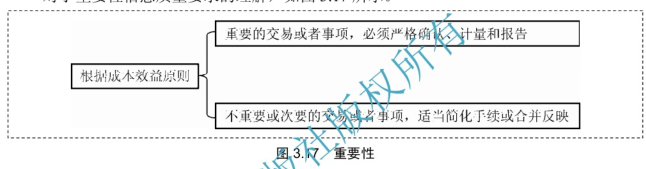


图 3.17 重要性

3.3.7 谨慎性

谨慎性要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告时应当保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。谨慎性是针对交易或者事项的发生与否具有不确定性时提出的质量要求。

谨慎性质量要求是针对交易或者事项的发生具有不确定性而提出的，凡是交易或者事项涉及经济利益流入企业的资产、收益等不能高估，凡是交易或事项涉及经济利益流出企业的负债或者费用等不能低估。目的是防止美化财务状况和经营成果，避免投资者、债权人等信息使用者作出不恰当的决策。

1. 不应高估资产或收益的情况

例如，企业的应收账款面临不能完全收回的可能性时，要充分估计坏账损失，提取坏账准备，防止高估应收账款和收益；当存货存在跌价的可能性时，要充分估计市价低于成本的金额，提取存货跌价准备，防止高估存货和收益；当固定资产、无形资产等长期资产存在减值的可能性时，提取相应的减值准备，防止高估固定资产等长期资产和收益。

2. 不应低估负债或者费用的情况

例如，当出现售出的商品可能发生退货或返修等不确定性时，应当根据可能的退货额或返修的成本增加销售费用，同时预计负债，防止低估负债或者费用；当出现未决诉讼时，应充分考虑可能的赔款金额，增加营业外支出，预计负债，防止低估负债和损失。

谨慎性的应用也不允许故意低估资产或者收入，或者故意高估负债或者费用，这必将违反会计信息的可靠性和相关性要求，丑化财务状况和经营成果，影响投资者、债权人等信息使用者的正确决策，应当被禁止。

对于谨慎性信息质量要求的理解，如图 3.18 所示。

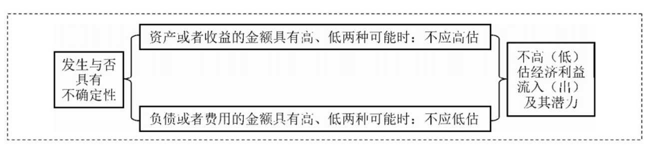


图 3.18　谨慎性

3.3.8　及时性

及时性要求企业对已经发生的交易或者事项，应当及时进行确认、计量和报告，不得提前或者延后。及时性是根据时效性原则提出的质量要求。

会计信息具有时效性，过时的会计信息就失去了时效性，如同产品过了保质期。为贯彻落实及时性质量要求，在会计确认、计量和报告的过程中应做到 3 个方面的及时。

(1) 要求及时收集会计信息，即在交易或者事项发生后，及时收集整理各种原始单据或者凭证。

(2) 要求及时处理会计信息，即按照会计准则的规定，及时进行会计确认、计量和报告。

(3) 要求及时传递会计信息，即按照国家规定的有关时限，及时将编制的财务报告传递给财务报告使用者，以便于其及时使用和决策。

值得注意的是，及时性不仅要求及时收集、处理、传递会计信息，还要求不得在交易或者事项发生之前对其进行会计确认、计量和报告，因为这将影响会计信息的可靠性。

对于及时性信息质量要求的理解，如图 3.19 所示。



图 3.19　及时性

上述实质重于形式、谨慎性两种信息质量要求，是针对交易或者事项的两种特殊情况提出的；重要性、及时性两种信息质量要求是根据两个与提供会计信息有关的经济管理原则提出的。这四个会计信息质量要求是对可靠性、相关性、可理解性、可比性四个信息质量要求的补充和完善，如图 3.20 所示。

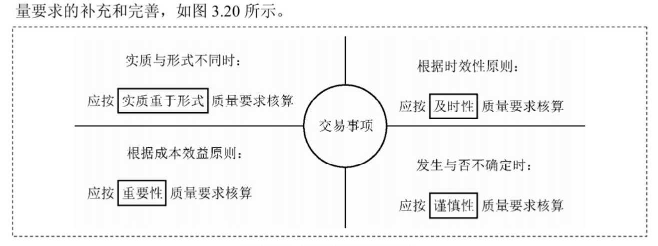


图 3.20　非首要信息的角度

本章小结

会计假设是会计核算(反映)的基本前提，会计核算的基本程序——会计确认、计量、记录和报告必须在这个前提上进行。会计基础是会计确认、计量、记录和报告收入、费用等会计要素的时间基础，直接影响经营成果的多少。会计信息质量要求是会计确认、计量和报告过程中必须遵守的质量要求，未遵守将不能保证会计信息的质量。



关键术语

会计假设　会计主体　持续经营　会计分期　货币计量　权责发生制　收付实现制　可靠性　可理解性　相关性　可比性　实质重于形式　重要性　谨慎性　及时性

习　　题

习题 3.1

(一) 单项选择题

1．企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告。这是(　　)会计假设的要求。

A．会计主体　B．持续经营　C．会计分期　D．货币计量

2．在可以预见的将来，企业将会按照当前的规模和状态继续经营下去，不会停业或大规模削减业务。这是(　　)会计假设的要求。

A．会计主体　B．持续经营　C．会计分期　D．货币计量

3．将持续经营活动人为地划分为一个个相互连续的、间隔相等的期间，分期结算账目和编制财务报告。这是(　　)会计假设的要求。

A．会计主体　B．持续经营　C．会计分期　D．货币计量

4．企业提供的会计信息应当以(　　)进行计量。

A．历史成本　B．货币计量　C．实物量度　D．公允价值

5．会计基础，是指会计确认、计量和报告的(　　)基础。

A．时间　B．时间范围　C．空间　D．空间范围

6．可靠性要求企业应当以(　　)交易或者事项为依据进行确认、计量和报告。

A．有关的　B．原始凭证反映的

C．实际发生的　D．完整的

7．相关性要求企业提供的会计信息应当与投资者等财务报告使用者的(　　)。

A．经济决策需要相关　B．评价过去相关

C．预测未来相关　D．了解受托责任相关

8．可理解性要求企业提供的会计信息应当清晰明了，便于投资者等财务报告使用者(　　)。

A．预测信息　　B．了解信息　　C．理解和使用　　D．进行决策

9．可比性要求企业提供的(　　)应当相互可比。

A．会计信息　　B．财务状况　　C．经营成果　　D．现金流量

10．实质重于形式要求企业应当按照交易或者事项的(　　)进行会计确认、计量和报告，不仅仅以交易或者事项的法律形式为依据。

A．经济实质　　B．种类　　C．原始凭证　　D．法律实质

11．重要性要求企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的(　　)。

A．资产、负债及所有者权益　　B．现金流量

C．收入、费用和利润　　D．所有重要交易或者事项

12．谨慎性要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎，(　　)。

A．不应高估资产

B．不应高估收益

C．不应低估负债或者费用

D．不应高估资产或者收益、低估负债或者费用

13．及时性要求企业对已经发生的交易或者事项，应当(　　)。

A．及时进行确认、计量和报告

B．不得提前或者延后

C．及时进行确认、计量和报告，不得提前或者延后

D．及时监督

(二) 多项选择题

1．会计主体假设的目的主要有(　　)。

A．明确会计确认、计量和报告的空间范围

B．明确是采购还是销售

C．区分法律主体与会计主体

D．明确会计确认、计量和报告的角度

2．企业持续经营的状态有(　　)。

A．按照当前的规模和状态继续经营下去

B．不会停业

C．不大规模削减业务

D．处于清算状态

3．会计期间可分为(　　)。

A．年度　　B．中期　　C．季度　　D．月度

4．符合权责发生制会计基础的有(　　)。

A．凡是当期实现的收入，而不管是否收到款项，均作为当期收入

B．凡是当期发生的费用，而不管是否付出款项，均作为当期费用

C．凡是不属于当期的收入，即使款项在当期收到，也不作为当期收入
D．凡是不属于当期的费用，即使款项在当期付出，也不作为当期费用

5．可靠性包括(　　)。
A．会计信息真实可靠　　B．会计信息内容完整
C．交易或者事项本身可靠　　D．如实反映

6．交易或者事项本身可靠包括(　　)。
A．实质上的可靠　　B．形式上的可靠
C．交易或者事项完整没有遗漏　　D．有凭证为依据

7．相关的会计信息，应当具有(　　)的价值。
A．反馈价值　　B．预测价值　　C．评价价值　　D．决策价值

8．可理解应做到(　　)。
A．企业提供的会计信息应当清晰明了、可理解
B．对于一些复杂的信息，应当在财务报告中予以充分披露
C．所有的信息使用者都能看得懂
D．适当增加会计信息的详细程度

9．可比性主要包括(　　)两层含义。
A．同一企业不同时期可比，又称纵向可比
B．不同企业相同会计期间可比，又称横向可比
C．前后各期采用的会计政策应当保持一致
D．如若变更会计政策，应在会计报表附注中充分披露

10．同一企业不同时期可比，又称纵向可比，包括(　　)两方面内容。
A．同一企业不同时期可比，又称纵向可比
B．不同企业相同会计期间可比，又称横向可比
C．前后各期采用的会计政策应当保持一致
D．如若变更会计政策，应在会计报表附注中充分披露

11．重要性的应用需要依赖职业判断，企业应当根据其所处环境和实际情况，从项目的(　　)两个方面加以判断。
A．性质　　B．金额大小　　C．重要程度　　D．类别

12．在会计确认、计量和报告的过程中应做到(　　)。
A．及时收集会计信息　　B．及时处理会计信息
C．及时传递会计信息　　D．及时报告会计信息

(三) 判断题

1．会计主体假设，就是要将会计主体发生的交易或事项与其投资者个人发生的交易或事项区别开来，与其他会计主体发生的交易或事项区别开来。(　　)

2．明确持续经营假设，意味着会计主体将按照既定的用途使用资产，按照既定的合约条件清偿债务。(　　)

3．持续经营假设，是会计分期假设的前提。(　　)

4．由于会计分期，才产生了当期与以前期间、以后期间上的区别，才出现了折旧、摊销、预提等会计处理方法。(　　)

5．货币计量必须以人民币为记账本位币。 （ ）

6．我国企业编制会计报表必须以人民币反映。 （ ）

7．货币计量假设的前提是“币值稳定”。 （ ）

8．企业以权责发生制为基础，才有了反映与客户之间款项结算关系的应收账款、应收票据、预收账款等概念；才有了反映与提供商品、服务等供应商之间款项结算关系的应付账款、应付票据、预付账款等概念。 （ ）

9．企业应当采用权责发生制作为企业的会计基础。 （ ）

10．可靠性信息质量要求与会计信息内容是否完整无关。 （ ）

11．企业提供的会计信息，如果包涵了会计人员的估计，就不符合“可靠性”的质量要求。 （ ）

12．根据相关性要求，信息使用者需要什么信息，会计就应当提供什么信息。 （ ）

13．可比性质量要求就是要求前后各期采用的会计政策应当保持一致。 （ ）

14．根据实质重于形式的质量要求，企业融资租赁固定资产应视为企业的固定资产来确认、计量和报告。 （ ）

15．根据重要性质量要求，企业应当提供所有重要的交易或者事项的会计信息，对于不重要交易或者事项的会计信息可以不提供。 （ ）

16．根据谨慎性质量要求，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用，而低估资产或者收益、高估负债或者费用没有限制。 （ ）

17．根据谨慎性质量要求，当应收账款存在收不回来可能性时，应当计提“坏账准备”。 （ ）

18．企业制订了销售计划，根据及时性质量要求，应当确认销售收入。 （ ）

(四) 思考题

1．会计假设包括哪些内容？

2．权责发生制的含义是什么？

3．会计信息质量要求包括哪些内容？

习题 3.2

(一) 目的　练习权责发生制与收付实现制的区别。

(二) 资料　三沙有限公司发生如下交易或事项。

1．本月销售商品 5 000 元，货款前已预收。

2．本月收到客户前期的欠款 3 000 元，款项存银行。

3．预收客户货款 10 000 元，款项存入银行。

4．前期已预收货款 10 000 元；本期销售商品 15 000 元，本期收到货款 2 000 元，尚有 3 000 元后期收取。

5．本期发生银行借款利息 2 000 元，款项尚未支付。

6．以银行存款预付下半年厂房租金 6 000 元。

7．本期管理部门固定资产折旧 2 000 元。

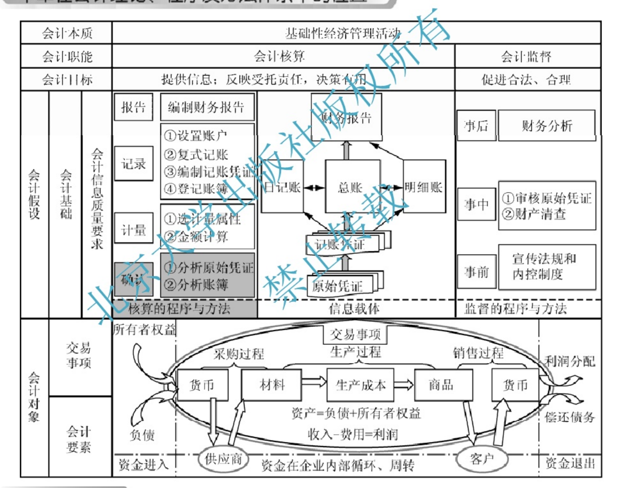
(三) 要求 根据资料填入下表。

单位：元

序号	权责发生制		收付实现制	
	收入	费用	收入	费用
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
合计				

第4章 会计确认

本章在会计理论、程序及方法体系中的位置



本章要点

知识要点	掌握程度	相关知识
会计确认的含义	明确会计确认的含义	(1) 广义确认与狭义确认 (2) 广义与狭义之间的关系
会计确认的条件	(1) 掌握资产的确认条件 (2) 熟悉负债、所有者权益、收入、费用、利润的确认条件	(1) 资产、负债符合定义及其两个确认条件 (2) 收入、费用符合定义及其3个确认条件
会计确认的方法	(1) 掌握分析原始凭证的方法 (2) 熟悉分析会计账簿的方法	(1) 分析原始凭证进行会计确认的步骤 (2) 分析会计账簿进行确认的步骤

会计核算的程序是实现会计目标必须经过的步骤，每一个步骤分别承担着不同的任务。第一个程序就是会计确认，其主要任务是将交易或者事项的经济特征转化为会计要素及其所属的会计科目，它决定了会计信息的性质。分析原始凭证是会计确认的基本方法，应重点掌握；对于分析会计账簿的确认方法，由于会计账簿尚未系统介绍，涉及的交易或者事项也比较抽象，本章着重掌握其会计确认的步骤。

4.1 会计确认的含义

会计信息主要是由“会计要素及其会计科目(项目)”和相应的“金额”两个方面的内容组成的，会计要素及其会计科目(项目)是会计信息“质”的内容，相应的金额是会计信息“量”的内容，两者缺一不可。提供会计信息可分为两个阶段：一是，账簿记录阶段，是将每一笔交易或事项引起的会计科目发生增减变化的金额记录于账簿之中的阶段，是相对具体的、分散的、不断重复累加的会计信息；二是，财务报告阶段，是定期将账簿记录的结果以财务报告的形式向信息使用者(企业外部)提供会计信息的阶段，是定期的、总括的、相对集中的信息。

会计核算是通过确认、计量、记录、报告四个基本程序及其相应的方法来实现提供会计信息这个目标的。会计确认有广义和狭义之分。

4.1.1 广义会计确认

广义会计确认，是将交易或者事项的经济特征作为某个会计要素及其所属的会计科目正式地记录或列入财务报告之中的过程。即交易或者事项发生后，对其来龙去脉的经济特征，引起哪些会计要素及其所属会计科目发生增减变化要确认；其增减变化的金额是多少要确认；将确认的会计科目、金额记录于哪个账簿上要确认、累计金额是多少要确认；定期将账簿上记录的结果列入相应的财务报告之中，还要再次进行确认。

广义会计确认贯穿于会计核算提供信息的全过程。人们将广义会计确认分为两个步骤：①初次确认，将交易或者事项传递的数据利用文字表述和金额归集于账户之中，即何时、以何种会计要素及其所属会计科目、以何种金额进行记录的过程；②再确认，体现为最终在财务报告中进行表述的过程，即何时、以何种会计要素及其所属会计科目(项目)、以何种金额列入财务报告之中的过程。广义会计确认如图 4.1 所示。

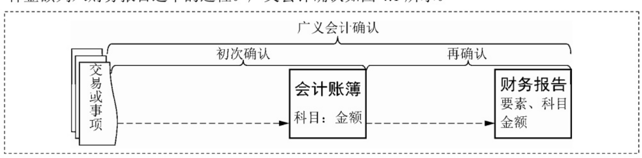


图 4.1 广义会计确认

4.1.2 狭义会计确认

提供会计信息的过程(或称会计核算的过程)仅仅用“会计确认”一词来表述，不免有些抽象和笼统，即便是分为初次确认和再确认，初次确认中包括的环节还是太多。因此，

人们对广义会计确认进行了一定的细分，又称狭义会计确认，主要有如下两种细分方法。

1. 将广义会计确认分为会计确认、计量、报告3个程序

这种细分是将“初次确认”按提供会计信息质和量的不同分为会计确认、计量两个程序，将“再确认”这个程序改称为会计报告或财务报告。这种狭义的会计确认、计量的含义如下：

(1) 会计确认，是将交易或者事项的经济特征确定为某一会计要素及其所属会计科目，并记录于账簿之上的过程。

(2) 会计计量，是对已确认会计科目的成本或价值等金额进行计量并记录于账簿之上的过程。

会计确认、计量和报告3个程序之间的关系如图4.2所示。

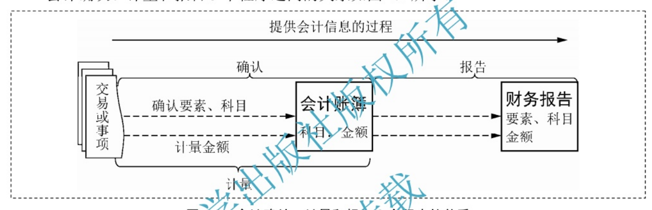


图4.2 会计确认、计量和报告3个程序的关系

2. 将广义会计确认分为会计确认、计量、记录、报告4个基本程序

这种细分是将“初次确认”分为会计确认、计量和记录3个程序，将“再确认”改称为会计报告或财务报告。这种细分更能体现提供会计信息过程的不同本质特征，便于分项说明讲解，被广泛采用。这种情况下会计确认、计量、记录和报告的含义如下：

(1) 会计确认，是对每一笔交易或事项，按照其经济特征，确认为相应的会计要素及其所属会计科目发生增加或减少变化的过程；是对会计信息中“质”的内容进行的确认；是提供会计信息过程中的基础部分，是首要环节。

(2) 会计计量，是对已确认的会计要素及其所属会计科目的成本或价值等金额进行计量的过程；是对会计信息中“量”的确认过程；是承上启下关键的环节，如果不能可靠地计量，会计确认就失去了意义。

(3) 会计记录，是将每次会计确认、计量的结果采用复式记账等方法记录到记账凭证，再记录到账簿并逐渐累计金额的过程；是会计核算提供会计信息两个阶段中的账簿记录阶段；是编制财务报告的依据。

(4) 会计报告，或称财务报告、财务会计报告。会计报告是定期将会计记录的结果编制成信息使用者需要的财务报告的过程；是提供会计信息两个阶段中的财务报告阶段。另外，向信息使用者提供会计信息的文件也被称为财务报告(或财务会计报告)。

会计确认、计量、记录和报告四个程序的关系如图4.3所示。

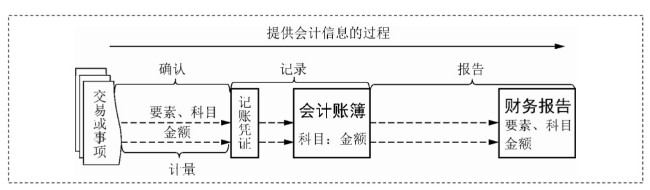


图 4.3　会计确认、计量、记录和报告四个程序的关系

会计确认、计量和记录三个基本程序，是对每一笔交易或事项都必须进行的程序，在一个会计期间里，发生的交易或者事项越多，依次经过会计确认、计量、记录的次数就越多，在会计账簿中将每一次确认、计量的结果进行分类的、连续的、完整的记录，并形成分类汇总的会计信息。会计报告(或称财务会计报告、财务报告)是定期进行的程序，不论在一个会计期间发生了多少笔交易或者事项，一般只在期末进行一次会计报告程序，其主要依据就是会计记录的结果。

4.2　会计确认的条件

会计确认的直接目的，是将交易或者事项按其经济特征转化为会计信息“质”的方面。一笔交易或事项发生后，会计确认要回答三个问题：①应否确认，这要看其是否符合会计要素的定义和确认条件，符合的应该确认，不符合的不应该确认。②何时确认，这要根据权责发生制的要求来判断，以权利或者责任的发生与否为确认的标准，凡是在当期发生的就在当期确认，凡是未在当期发生的就不在当期确认。③如何确认，这要看交易或者事项的经济特征，符合哪些会计要素、会计科目的定义及其确认条件，就确认哪些会计要素及其会计科目。权责发生制、会计要素和会计科目的定义，前面已经介绍过，这里主要介绍会计要素确认的条件。

4.2.1　资产的确认条件

将一项资源确认为资产及其所属会计科目，需要符合资产及其所属会计科目的定义，还要同时满足以下两个条件。

1. 与资源有关的经济利益很可能流入企业

资产的本质特征是预期能给企业带来经济利益。资源中有关经济利益很可能(＞50%)流入企业时，说明这项资源中经济利益流入企业面临的风险和不确定性不大，符合资产的本质特征，可以确认为资产；资源中有关的经济利益流入企业的可能性低于很可能(≤50%)时，说明这项资源中经济利益流入企业面临着许多风险和不确定性，根据谨慎性的要求，就不能将该资源确认为资产。如果该资源取得时，预期经济利益很可能流入企业，已确认为资产，但由于经济环境发生变化，与资源有关的经济利益全部或部分流入企业的可能性低于很可能(≤50%)时，则应该相应地减少该项资产。

2. 该资源的成本或价值能够可靠地计量

会计信息是由会计要素及其所属会计科目和相应的金额两部分组成的，缺一不可。只有当该资源的成本或价值等金额能够可靠地计量时，才与提供会计信息这个目标有关，确认为资产才有意义；如果该资源的成本或价值不能可靠地计量，即使确认为资产，也不能称为会计信息，确认就失去了意义。这里的“可靠地计量”，是计量的结果能够可靠地反映其成本或价值。我们可以将以提供会计信息为目标的财务会计比作一个系统，确认、计量、记录和报告是这个系统的基本程序，其中计量这个程序，在系统中起着关键作用，可计量性是所有会计要素确认的重要前提(条件)。但是能够可靠地计量并不等于计量。

4.2.2 负债的确认条件

将一项现时义务确认为负债及其所属的会计科目，需要符合负债及其所属会计科目的定义，还应当同时满足以下两个条件。

1. 与该义务有关的经济利益很可能流出企业

负债的本质特征是预期会导致经济利益流出企业，在实务中，履行义务所需流出的经济利益带有不确定性，尤其是与推定义务相关的经济利益通常需要依赖于大量的估计。因此，负债的确认应当与经济利益流出企业的不确定性程度联系起来判断。如果与该义务有关的经济利益很可能流出企业，说明符合负债的本质特征，就应当将其作为负债予以确认；反之，如果与该义务有关的经济利益流出企业的可能性低于≤50%，说明不符合负债的本质特征，就不应该将其确认为负债。

2. 未来流出企业的经济利益的金额能够可靠地计量

只有流出企业的经济利益的金额能够可靠地计量，确认的负债与之结合才能成为一种会计信息，该项负债的确认才有意义。如果不能可靠地计量，就没有确认的必要。

4.2.3 所有者权益的确认条件

所有者权益是企业资产扣除负债后，由所有者享有的剩余权益。所以，要确认所有者权益，除了符合所有者权益及其某个所属会计科目的定义外，主要依赖于其他会计要素，尤其是资产和负债的确认；所有者权益金额的计量也取决于资产和负债金额的计量。例如，企业接受所有者的投资 10 万元(享有的注册资本为 10 万元)，款项存入银行。企业银行存款这项资源增加了，符合资产的定义及其确认的条件，符合银行存款的定义，可以确认为银行存款这项资产增加；负债没有变化，所有者的剩余权益就随着资产的增加而增加，符合所有者权益的定义及其所属的实收资本的定义，可以确认为实收资本这项所有者权益增加。银行存款这项资产增加了 10 万元，实收资本这项所有者权益也同样增加了 10 万元。

负债反映的是企业债权人对企业资产的索取权，所有者权益反映的是企业所有者对企业剩余资产的索取权，两者在性质上有本质区别。因此在会计确认、计量和报告中应当严格区分负债和所有者权益，以如实反映企业的财务状况，尤其是企业的偿债能力和产权比率等。

4.2.4 收入的确认条件

将一项经济利益总流入确认为收入及其所属会计科目，除应符合收入及其所属会计科目的定义，至少应当符合以下条件。

1. 与收入有关的经济利益应当很可能流入企业

收入的本质特征是经济利益的总流入。与收入有关的经济利益是指销售商品、提供劳务等销售过程中可能收到的款项，很可能流入企业是指款项预期流入企业的可能性大于50%，符合收入的本质特征，在这种情况下，应当将其确认为收入及其所属会计科目。如果与收入有关的经济利益流入企业的可能性小于 50%，说明经济利益流入企业面临较大的风险，则不能将其确认为收入及其所属会计科目。

2. 经济利益流入企业的结果会导致企业资产增加或者负债减少

经济利益流入企业，会导致资产的增加；还有一种可能是经济利益流入企业，导致负债的减少。例如，企业销售商品收到货款，一方面，经济利益流入使企业的收入增加了；另一方面，收到了款项，资产增加了。再如，企业向已预收货款的客户销售(发出)商品，一方面，经济利益流入使企业的收入增加了；另一方面，预收账款这项负债减少了。

3. 经济利益的流入额能够可靠计量

只有经济利益的流入额能够可靠地计量时，确认的会计要素及其所属会计科目才能与之成为会计信息，确认才有意义。利得的确认条件与收入类似。

4.2.5 费用的确认条件

将一项经济利益的总流出确认为费用及其所属的会计科目，除了应当符合费用及其所属会计科目的定义，至少应当符合以下条件。

1. 与费用相关的经济利益应当很可能流出企业

费用的本质特征是经济利益的总流出，当经济利益很可能(＞50%)流出企业时，符合费用的本质特征，应当确认为费用及其所属的会计科目。

2. 经济利益流出企业的结果会导致资产的减少或者负债的增加

经济利益流出企业的直接表现是资产的减少，如用银行存款 1 万元支付本期的广告费；经济利益流出企业的另一种表现是负债的增加，如本期发生广告费 1 万元，款项尚未支付。

3. 经济利益的流出额能够可靠计量

只有经济利益的流出额能够可靠地计量时，确认的会计要素及其所属会计科目才能与之成为会计信息，确认才有意义。损失的确认条件与费用类似。

4.2.6 利润的确认条件

利润反映的是一定会计期间收入减去费用，加上利得减去损失后的净额。因此，利润的确认主要依赖于收入、费用及利得、损失的确认，其金额的确定也主要取决于收入、费用、利得、损失金额的计量。

会计要素的确认条件见表 4-1。

表 4-1　会计要素的确认条件

条件 要素	第一个条件		第二个条件		第三个条件	
	经济利益		成本、价值等金额		导致	
	流入	流出	流入	流出	资产	负债
资产	很可能		能可靠计量			
负债		很可能		能可靠计量		
所有者权益	主要依赖于其他要素，尤其是资产、负债的确认					
收入	很可能		能可靠计量		增加	减少
费用		很可能		能可靠计量	减少	增加
利润	主要依赖广义的收入、费用来确认					

4.3　会计确认的方法

反映交易或者事项来龙去脉的依据主要有两种：一种是，本期有人经办发生的交易或者事项，可依据其发生时取得或填制的原始凭证进行确认；另一种是，本期没有经办人经办而发生的交易或者事项，可以依据已经记录的会计账簿所反映的会计要素及其他情况进行确认。

会计确认的方法，根据反映交易或者事项的依据不同，可分为分析原始凭证法和分析账簿法两种。

4.3.1　分析原始凭证法

1．分析原始凭证法的含义

分析原始凭证法，是通过审核、分析原始凭证来判断交易或者事项的经济特征引起什么会计要素及其所属的会计科目发生增减变化的会计确认方法。绝大多数交易或者事项发生后，会计都会收到反映该笔交易或者事项来龙去脉的“原始凭证”，分析原始凭证法是一种主要的会计确认方法。

该方法主要包括 3 个方面的内容：一是原始凭证本身是否可靠地反映了交易或事项的实质，如果原始凭证未能反映交易或事项的实质，会计确认就不可能正确；二是正确、恰当地解读原始凭证反映的交易或者事项的来龙去脉，如果解读错了，进一步的判断就不可能正确；三是判断其经济特征，引起哪些会计要素及其所属会计科目发生增减变化，如果判断错误，提供会计信息就不可靠。

2．会计确认的步骤

(1) 审核原始凭证，判断交易或者事项的可靠性、相关性。这是判断交易或者事项是否需要进行会计确认的步骤。

(2) 分析交易或者事项的来龙去脉。即对交易或者事项进行合理、恰当的描述。这是判断交易或者事项经济特征的基础性步骤。

(3) 分析交易或者事项的经济特征，判断其符合什么会计要素及其所属会计科目的定义，以及其是否符合确认条件。

(4) 会计确认结论。指出具体会计要素及其所属会计科目的名称及是增加还是减少变化。

3. 分析原始凭证法应用举例

1) 筹集资金

(1) 所有者投资。

【例 4-1】少林科技有限责任公司会计人员收到如下两张原始凭证，见表 4-2 和表 4-3。

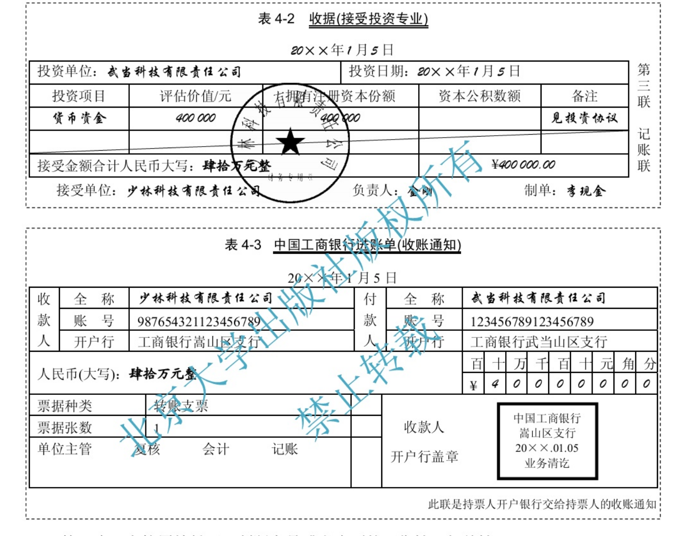


表 4-2 收据(接受投资专业)

20××年1月5日

投资单位：武当科技有限责任公司			投资日期：20××年1月5日	
投资项目	评估价值/元	占拥有注册资本份额	资本公积数额	备注
货币资金	400 000	400 000		见投资协议
接受金额合计人民币大写：肆拾万元整			¥400 000.00	

第三联 记账联

接受单位：少林科技有限责任公司　　负责人：金刚　　制单：李现金

表 4-3 中国工商银行进账单(收账通知)

20××年1月5日

收款人	全称	少林科技有限责任公司	付款人	全称	武当科技有限责任公司
	账号	987654321123456789		账号	123456789123456789
	开户行	工商银行嵩山区支行		开户行	工商银行武当山区支行

人民币(大写)：肆拾万元整	百	十	万	千	百	十	元	角	分
	¥	4	0	0	0	0	0	0	0

票据种类	转账支票	收款人开户行盖章
票据张数	1	中国工商银行嵩山区支行 20××.01.05 业务清讫
单位主管　复核　会计　记账		

此联是持票人开户银行交给持票人的收账通知

第一步，审核原始凭证，判断交易或者事项的可靠性、相关性。

① 发票反映的交易或者事项是本企业发生的；内容完整、填写齐全，数量、金额正确，有关单位和人员已签字盖章。

② 结论，该原始凭证所反映的交易或者事项是可靠的、相关的。

第二步，分析交易或者事项的来龙去脉。

描述如下：1月5日，本公司根据协议，接受武当科技有限责任公司投资 400 000 元，协议规定其拥有注册资本份额为 400 000 元(是依据收据的描述)，款项 400 000 元存入银行(是依据进账单或收账通知的描述)。

第三步，分析交易或者事项的经济特征，判断其符合什么会计要素及其所属会计科目的定义、确认条件。

① 享有的注册资本份额，符合“所有者权益”要素的“实收资本”科目增加的定义；符合所有者权益的确认条件。

② 存入银行的款项，符合“资产”要素的“银行存款”科目增加的定义，符合资产的

确认条件。

第四步，会计确认的结果。一方面，“银行存款”这项资产增加；另一方面，“实收资本”这项所有者权益增加。这是会计等式两边同时增加的交易或者事项，也可以表述为表4-4的形式。

表4-4　会计确认的结果

会计程序	会计确认		会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	金额	
交易事项经济特征	＋银行存款		400 000	
	＋实收资本	武当科技	400 000	

其计量将在第5章中介绍，这里因其简单、明确，提前给出。

(2) 借入资金。

【例4-2】少林科技有限公司会计人员收到如下原始凭证，见表4-5。

表4-5　借款借据(收账通知)

20××年1月10日　　借款编号：1001

贷款单位名称	少林科技有限责任公司	贷款单位账号	987654321123456789
贷款金额	人民币(大写)：壹拾万元整	百 十 万 千 百 十 元 分 角	¥ 1 0 0 0 0 0 0 0
贷款用途	生产经营		
贷款期限	6个月，自20××年7月1日到期，利率7.2%		
上列贷款已批准发放，转入你单位存款账户。此致 借款单位： (银行签章)		会计分录： 借： 贷： 主管　会计　复核　记账	

中国工商银行 河南嵩山区支行 20××.01.01 转讫

第一步，审核原始凭证，判断交易或者事项的可靠性、相关性。

① 借款借据(收账通知)反映的交易或者事项是本企业发生的；内容完整、填写齐全，数量、金额正确，有关单位和人员已签字盖章。

② 该原始凭证所反映的交易或者事项是可靠的、相关的。

第二步，分析交易或事项的来龙去脉。

描述如下：1月1日，企业从银行借入6个月借款100 000元，年利率为7.2%，款项已存入银行(“6个月借款”是依据借款借据的描述，“款项已存入银行”是依据收账通知的描述，为了简化手续，实务中将其合并)。

第三步，分析交易或事项的经济特征，判断其符合什么会计要素及其所属会计科目的定义、确认条件。

① 借入6个月借款，符合“负债”要素的“短期借款”科目增加的定义，符合负债的确认条件。

② 存入银行的款项，符合“资产”要素的“银行存款”科目增加的定义，符合资产的确认条件。

第四步，会计确认的结论。一方面，“银行存款”这项资产增加；另一方面，“短期借款”这项负债增加。这是会计等式两边同时增加的交易或者事项，也可以表述为表4-6的形式。

表 4-6 会计确认的结果

会计程序	会计确认		会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	金额	
交易事项经济特征	＋银行存款		100 000	
	＋短期借款		100 000	

其计量将在第 5 章中介绍，这里因其简单、明确，提前给出。

2）采购交易

【例 4-3】少林科技有限责任公司收到如下原始凭证，见表 4-7～表 4-9。

表 4-7 ×省增值税专用发票 No 21000077

发票联 开票日期：20××年 1 月 7 日

购货单位	名称：少林科技有限责任公司 纳税人识别号：略 地址、电话：略 开户行及账号：略			密码区	(略)		
货物名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
甲材料		千克	1 000	20.00	20 000.00	17%	3 400.00
乙材料		千克	1 000	10.00	10 000.00	17%	1 700.00
合计					30 000.00		5 100.00
价税合计(大写)	叁万伍仟壹佰元整				(小写)¥35 100.00		
销货单位	名称：南方材料有限责任公司 纳税人识别号：略 地址、电话：略 开户行及账号：略				备注		

收款人：张山 复核：王水 开票：李平 销货单位：(章)

南方材料有限责任公司 20130107 发票专用章



表 4-8 支票存根

中国工商银行

转账支票存根

IX II 0112591

科 目 银行存款

对方科目 原材料 应交税费

收款人：南方材料有限责任公司

金 额：35 100.00

用 途：生产用

单位主管 会计

复 核 记账

表 4-9 收料单(验收单)

供货单位：南方材料有限责任公司　　　　20××年 1 月 7 日　　　　材料类别：原材料

发票号码：21000077　　　　材料仓库：1

编号	材料名称、规格	单位	数量		实际成本										
			应收	实收	单价	发票金额	运费	金额							
								十	万	千	百	十	元	角	分
	甲材料	千克	1 000	1 000	20	20 000			2	0	0	0	0	0	0
	乙材料	千克	1 000	1 000	10	10 000			1	0	0	0	0	0	0
	合计					30 000		¥	3	0	0	0	0	0	0
备注：								**附单据** 1 **张**							

仓库负责人：　　　　仓库保管员：王锁　　　　验收：王锁

第一步，审核原始凭证，判断交易或者事项的可靠性、相关性。

① 发票及其他原始凭证反映的交易或者事项是本企业发生的；内容完整、填写齐全，数量、金额正确，有关单位和人员已签字盖章。

② 该原始凭证所反映的交易或者事项是可靠的、相关的。

第二步，分析交易或者事项的来龙去脉。

描述如下：1 月 7 日，从南方材料有限责任公司购进甲材料 1 000 千克，单价 20 元，金额 20 000 元；乙材料 1 000 千克，单价 10 元，金额 10 000 元；货款 30 000 元，增值税税款 5 100 元，共计 35 100 元(以上是依据南方材料有限责任公司发票的描述)，款项以银行存款支付(是依据支票存根的描述)，材料验收入库(是依据收料单或验收单的描述)。

第三步，分析交易或者事项的经济特征，判断其符合什么会计要素及其所属会计科目的定义、确认条件。

① 材料验收入库，符合“资产”要素的“原材料”科目增加的定义，符合资产的确认条件。其中包括甲材料和乙材料。

② 购入材料交纳的增值税，符合“负债”要素的“应交税费”科目减少的定义，应确认“应交税费”科目的减少。

③ 款项以银行存款支付，符合“资产”要素的“银行存款”科目减少的定义，应确认“银行存款”科目的减少。

第四步，会计确认的结论。一方面，“原材料”(甲材料、乙材料)这项资产增加，“应交税费”这项负债减少；另一方面，“银行存款”这项资产减少。这属于等式左侧内部此增彼减，其差额与等式右侧同减。也可以表述为表 4-10 的形式。

表 4-10 会计确认的结果

会计程序	会计确认		会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	金额	
交易事项经济特征	＋原材料	甲材料 乙材料	20 000 10 000	
	－应交税费	应交增值税	5 100	
	－银行存款		35 100	

其计量将在第 5 章中介绍，这里因其简单、明确，提前给出。

小贴士

增值税是一种价外税，是企业购进的材料(或商品)，经过生产加工成产品，将产品销售出去实现价值的增值，按增值额的一定比例交纳的税金。实务中，购进商品时按进货价值的一定比例先行交纳(由供应商代收)，又称进项税；销售商品时代税务机关向客户收取，又称销项税，定期将代收与先行交纳的增值税差额交给国家税务机关。

即购进商品时先行交纳，应当减少“应交税费”；销售商品代收时，增加“应交税费”；定期将代收额大于预交额的差额交给税务机关。

3) 生产过程

(1) 发出材料(或称领用材料)。

【例 4-4】少林科技有限责任公司收到如下原始凭证，见表 4-11。

表 4-11 发出材料汇总表

20××年 1 月 10 日

领料部门	甲材料(单价 20 元)		乙材料(单价 10 元)		金额合计	备注
	数量	金额	数量	金额		
生产：A 产品	1 000	20 000	2 000	20 000	40 000	根据 1～10 日领料单汇总编制
B 产品	1 000	20 000	1 500	15 000	35 000	
合 计	2 000	40 000	3 500	35 000	75 000	

会计主管：方师 复核：王检 制单：王镇

第一步，审核原始凭证，判断交易或者事项的可靠性、相关性。(略)

第二步，分析交易或事项的来龙去脉。

描述如下：1 月 10 日，仓库发出甲材料 40 000 元，乙材料 35 000 元。其中，A 产品耗用甲材料 1 000 千克，单价为 20 元；耗用乙材料 2 000 千克，单价为 10 元，共计耗用材料 40 000 元。B 产品耗用甲材料 1 000 千克，单价为 20 元；耗用乙材料 1 500 千克，单价为 10 元，共计耗用材料 35 000 元。

第三步，分析交易或事项的经济特征，判断其符合什么会计要素及其所属会计科目的定义、确认条件。

① A 产品、B 产品耗用，符合“资产”要素的“生产成本”科目增加的定义，符合资产的确认条件。其中包括 A 产品和 B 产品。

② 发出甲材料、乙材料，符合“资产”要素“原材料”科目减少的定义，应确认“原材料”科目的减少。

第四步，会计确认的结论。一方面，“生产成本”(A 产品、B 产品)这项资产增加；另一方面，“原材料”(甲材料、乙材料)这项资产减少。这属于会计等式左侧此增彼减的交易或者事项，也可以表述为表 4-12 的形式。

表 4-12 会计确认的结果

会计程序	会计确认		会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	金额	
交易事项经济特征	＋生产成本	A 产品 B 产品	40 000 35 000	
	－原材料	甲材料 乙材料	40 000 35 000	

其计量将在第 5 章中介绍，这里因其简单、明确，提前给出。

(2) 分配薪酬。

【例 4-5】少林科技有限责任公司收到如下原始凭证，见表 4-13。

表 4-13 薪酬费用分配汇总表

20××年 1 月 31 日

车间部门	应分配金额	备　注
车间生产工人薪酬：	50 000	根据人事劳资部门本月职工薪酬分类表汇总编制
其中：A 产品	40 000	
B 产品	10 000	
车间管理人员薪酬	10 000	
企业管理人员薪酬	20 000	
合　计	80 000	

审核：李管财　　　　制单：张会

第一步，审核原始凭证，判断交易或者事项的可靠性、相关性。(略)

第二步，分析交易或事项的来龙去脉。

描述如下：1 月 31 日，分配本月的应付职工薪酬，其中，制造 A 产品的职工薪酬 40 000 元，制造 B 产品的职工薪酬 10 000 元，车间管理人员薪酬 10 000 元，企业管理人员薪酬 20 000 元。本月薪酬尚未发放(没有付款凭据)。

第三步，分析交易或事项的经济特征，判断其符合什么会计要素及其所属会计科目的定义、确认条件。

① 分配制造 A 产品、B 产品的职工薪酬，符合“资产”要素的“生产成本”科目增加的定义，符合资产的确认条件。其中包括 A 产品、B 产品。

② 分配车间管理人员的薪酬，符合“资产”要素的“制造费用”科目增加的定义，符合资产的确认条件。

③ 分配企业管理人员的薪酬，符合“费用”要素的“管理费用”科目增加的定义，符合费用的确认条件。

④ 薪酬尚未发放，符合“负债”要素的“应付职工薪酬”科目增加的定义，符合负债的确认条件。

第四步，会计确认的结论。一方面，“生产成本”(A 产品、B 产品)、“制造费用”、“管理费用”这些资产或费用增加；另一方面，“应付职工薪酬”这项负债增加。这属于会计等式两侧同增的交易或者事项，也可以表述为表 4-14 的形式。

表 4-14 会计确认的结果

会计程序	会计确认		会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	金额	
交易事项经济特征	＋生产成本	A 产品 B 产品	40 000 10 000	
	＋制造费用		10 000	
	＋管理费用		20 000	
	＋应付职工薪酬		80 000	

其计量将在第 5 章中介绍，这里因其简单、明确，提前给出。

4) 销售过程

【例 4-6】少林科技有限责任公司会计收到如下原始凭证，见表 4-15。

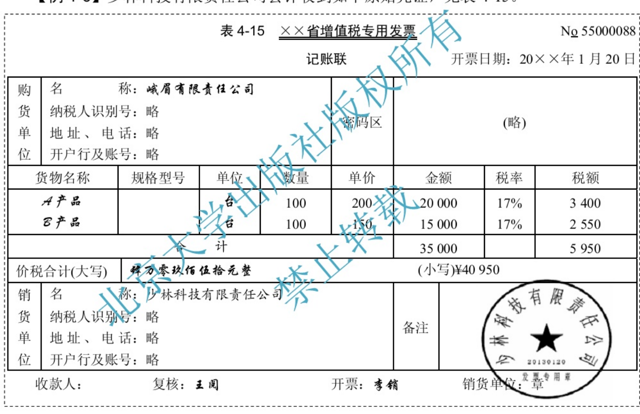


表 4-15 ××省增值税专用发票 No 55000088

记账联 开票日期：20××年 1 月 20 日

购货单位	名 称：峨眉有限责任公司 纳税人识别号：略 地 址 、 电 话：略 开户行及账号：略				密码区	(略)		
货物名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额	
A 产品 B 产品		台 台	100 100	200 150	20 000 15 000	17% 17%	3 400 2 550	
合 计					35 000		5 950	
价税合计(大写)	肆万零玖佰伍拾元整				(小写)¥40 950			
销货单位	名 称：少林科技有限责任公司 纳税人识别号：略 地 址 、 电 话：略 开户行及账号：略				备注			

收款人： 复核：王闻 开票：李销 销货单位：章

第一步，审核原始凭证，判断交易或者事项的可靠性、相关性。(略)

第二步，分析交易或事项的来龙去脉。

描述如下：1 月 20 日，按合同销售给峨眉有限责任公司 A 产品 100 台，单价 200 元，金额 20 000 元；B 产品 100 台，单价 120 元，金额 12 000 元，货款共计 32 000 元，代收增值税 5 440 元，货款及税金共计 37 440 元，款项尚未收到(没有收款的凭证)。

第三步，分析交易或事项的经济特征，判断其符合什么会计要素及其所属会计科目的定、确认条件。

① 款项尚未收到，符合“资产”要素的“应收账款”科目增加的定义，符合资产的确认条件。

② 销售商品取得的经济利益的流入，符合“收入”要素的“主营业务收入”科目增加的定义，符合收入的确认条件。

③ 代收的增值税，符合“负债”要素的“应交税费”科目增加的定义，符合负债的确认条件。

第四步，会计确认的结论。一方面，“应收账款”这项资产增加；另一方面，“主营业务收入”这项收入增加，“应交税费”这项负债增加。这属于会计等式两侧同增的交易或者事项。也可以表述为表 4-16 的形式。

表 4-16 会计确认的结论

会计程序	会计确认		会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	金额/元	
交易事项经济特征	＋应收账款	峨眉公司	37 440	
	＋主营业务收入		32 000	
	＋应交税费	应交增值税	5 440	

其计量将在第 5 章中介绍，这里因其简单、明确，提前给出。

4.3.2 分析账簿法

已经被会计确认、计量并记录的会计要素及其所属的会计科目，由于生产经营活动的进行、市场价格的变化等原因，本期在没有经办人经办的情况下有一些会计科目的内容已经发生了增减变化。如固定资产因使用而发生的折旧、预付待摊款项本期受益应该进行的摊销；本期因借款而产生的利息、按税法规定本期应交而未交的税费；由于市场价格的降低或债权无法收回而形成的资产减值损失；由于计算成本、计算经营成果等原因而使成本、收入、费用发生变化等。对此，应该在原有会计记录的基础上根据权责发生制、谨慎性质量要求等会计理论来判断其来龙去脉，进行进一步的会计确认、计量、记录。由于无法取得原始凭证，无法采用分析原始凭证的方法进行确认，只能采用分析账簿的方法。

分析账簿法，是根据会计账簿记录，结合会计理论、市场价格、经济合同等情况，判断发生交易或者事项的来龙去脉，确定引起什么会计要素及其所属会计科目发生增减变化的会计确认方法。



账簿就是账本，账是指会计账户，一般称为账户，账簿就是账户的集合。账户是根据会计科目开设的，具有一定结构的(如反映增加、减少、余额)，用于累计记录经会计确认、计量的该会计科目内容发生增减变化及其结果的一种会计信息载体，是编制会计报告的依据。可见附录中总账、明细账。

1. 适用的交易或者事项类型

1) 根据权责发生制对会计账簿进行的分析

(1) 前期已经付款，本期发生耗费(成本或费用)，又称折旧或摊销。如固定资产折旧、预付房屋租金的摊销、无形资产的累计摊销等。

(2) 本期发生的耗费(成本或费用)，但本期尚未付款，又称预提或计提(成本或费用)。如借款利息的预(计)提，应交城市维护建设税、应交所得税等税费的计提等。

(3) 前期已经收款，本期确认收入。如前期预收出租固定资产租金，本期确认其为其他业务收入。

(4) 应为本期收入，款项尚未收到。如前期企业购买债券，本期应获得的利息，但是款项尚未收到。

2) 根据谨慎性质量要求对会计账簿的分析

(1) 不高估资产或者收益。计提各种资产减值损失，如对收账款提取的坏账准备，对

存货提取的存货跌价准备，对固定资产提取的固定资产减值准备等。

(2) 不低估负债或者费用。如当出现售出的商品可能发生退货或返修等不确定性时，应当根据可能的退货额或返修的成本增加销售费用，同时增加预计负债，防止低估负债或者费用等。

3) 为确定产品成本或本年利润而对会计账簿的分析

(1) 为确定产品成本。将间接的制造成本——制造费用分配给具体的产品；确定完工产品成本，即生产成本在完工产品和在产品之间的分配；已销商品的成本计算等。

(2) 为确定本期利润。资产负债表日，将本期损益类账户余额转入“本年利润”账户等。

2. 会计确认的步骤

(1) 期末，分析账簿。按照会计要素具体内容的目的、用途，根据权责发生制或谨慎性质量要求或确定成本、利润的需要对会计账簿进行分析，判断其本身成本或价值是否发生变化，是否引起其他要素及其会计科目发生变化，发生了变化说明有交易或者事项发生，需要确认；否则，没有交易或者事项发生，无须确认。

(2) 判断该交易或者事项的来龙去脉(因其金额尚未计量，所以不用描述金额)。

(3) 判断其经济特征。即其符合什么会计要素及其所属会计科目的定义、确认条件。

(4) 会计确认的结论。指出具体会计要素及其所属会计科目是增加还是减少。

3. 分析会计账簿法应用举例

分析账簿法，需要涉及较多的相关知识及较为复杂的职业判断，这里仅举几个简单的例子来说明采用分析会计账簿法进行确认的步骤，会计确认、计量、记录在第 7 章会有进一步的介绍。

(1) 前期已经付款，本期发生耗费(成本或费用)。又称折旧或摊销。

常见的有固定资产折旧、预付款项的摊销(如预付房租、报刊费等)等。

固定资产是一种长期资产，但是也有一个寿命期，在寿命期内，其价值是逐渐降低的。所谓固定资产折旧，是固定资产每个会计期间减少的价值，一般在期末进行确认。

【例 4-7】本期固定资产明细账见表 4-17 和表 4-18。

表 4-17 固定资产——车间用固定资产——房屋

单位：元

20××年		凭证字号	摘要	增加	减少	余额
月	日					
1	1		上年结转			10 000 000

表 4-18 固定资产——厂部用固定资产——房屋

单位：元

20××年		凭证字号	摘要	增加	减少	余额
月	日					
1	1		上年结转			1 000 000

第一步，期末，分析固定资产账簿。发现月初有余额(准则规定，本月增加固定资产下月起计提折旧，本月减少固定资产，本月仍计提折旧，从下月起不计提折旧)，根据权责发生制，本月应当计提固定资产折旧。

第二步，判断该交易或者事项的来龙去脉。本月初车间用、厂部用的固定资产账簿上有余额，一方面应当分别计提折旧，其磨损的价值应由受益的对象承担，另一方面计提的累计折旧增加(提取的折旧越多，累计折旧就越多，固定资产的剩余价值就减少)。

第三步，判断其经济特征、符合什么会计要素及其所属会计科目的定义、确认条件。

① 车间用固定资产应当提取的折旧额，符合资产要素“制造费用”科目增加的定义，符合资产的确认条件。

② 厂部用固定资产应当提取的折旧额，符合费用要素“管理费用”科目增加的定义，符合费用的确认条件。

③ 累计折旧增加(即固定资产价值减少)，符合资产要素“累计折旧”科目增加的定义，应确认“累计折旧”科目的增加。

第四步，会计确认的结论。一方面，制造费用这项资产、管理费用这项费用增加；另一方面，累计折旧增加，即固定资产这项资产减少。这属于会计等式左侧此增彼减的交易或者事项，也可以表述为表4-19的形式。

表4-19 会计确认的结果

会计程序	会计确认		会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	金额/元	
交易事项经济特征	＋制造费用			
	＋管理费用			
	＋累计折旧			

(2) 本期发生的耗费(成本或费用)，但本期尚未付款。

【例4-8】本期短期借款会计账簿见表4-20。

表4-20 短期借款——工商银行

单位：元

20××年		凭证字号	摘要	增加	减少	余额
月	日					
1	1	2	6个月，年利率7.2%，7月1日到期	100 000		100 000
1	31					

第一步，查看短期借款(明细账)账簿。发现有余额，根据权责发生制，本月应当计提利息。

第二步，判断该交易或者事项的来龙去脉。

本月应计提短期借款利息(100 000×7.2%÷12＝600元)，款项尚未支付。

第三步，判断其经济特征，符合什么会计要素及其所属会计科目的定义、确认条件。

① 本月短期借款利息，符合费用要素“财务费用”科目增加的定义，符合费用的确认条件；

② 款项尚未支付，符合负债要素“应付利息”科目增加的定义，符合负债的确认条件。

第四步，会计确认的结论。一方面，“财务费用”这项费用增加，另一方面，“应付利息”这项负债增加。这属于会计等式两侧同时增加的交易或者事项，也可以表述为表 4-21 的形式。

表 4-21　会计确认的结果

会计程序	会计确认		会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	金额	
交易事项经济特征	＋财务费用			
	＋应付利息			

(3) 根据谨慎性质量要求对账簿进行的分析。根据谨慎性质量要求，不能高估资产或收益，即期末要对资产的价值进行评估，如果出现应收账款无法全额收回，或资产可变现金额低于账面价值的情况时，应确认“资产减值损失”，同时等额减计该资产；根据谨慎性质量要求，不能低估负债或费用，由于对外担保、未决的诉讼、产品质量保证等出现经济利益流出迹象时，应预计负债和增加费用。对减值的确定需要较为复杂的职业判断，这里仅以应收账款为例，简单介绍确认的方法。应收款项坏账的计提，一般按年进行。

【例 4-9】企业应收账款总账见表 4-22。

表 4-22　应收账款

单位：元

20××年		凭证字号	摘　　要	增加	减少	余额
月	日					
12	1		上月结转			100 000
12	10		收回欠款		80 000	20 000
12	20		销售尚未收款	100 000		120 000
12	31		合计	100 000	80 000	120 000

第一步，分析应收账款账簿。应收账款账簿有余额，根据近 3 年的经验，判断企业本年仍然会发生资产减值损失，具体可采用应收账款余额百分比等方法进行可靠的计量。

第二步，描述该交易或者事项的来龙去脉。年末，当年应收账款出现坏账的可能性仍然存在，一方面，实质上应收账款这项资产已经发生了减值；另一方面，由于应收账款尚未到期，形式上坏账尚未发生，尚不能减少应收账款，但是，已经形成了坏账准备。

第三步，判断其经济特征，符合什么会计要素及其所属会计科目的定义、确认条件。

① 应确认的资产减值损失，符合“资产减值损失”科目增加的定义、确认条件；

② 形成的坏账准备，符合资产要素“坏账准备”科目增加的定义、确认条件。

第四步，会计确认的结论。一方面“资产减值损失”这项广义费用增加，另一方面“坏账准备”这项资产类应收款项的抵减项增加，即资产减少。这属于会计等式左侧此增彼减的交易或者事项。也可以表述为表 4-23 的形式。

表 4-23 会计确认的结论

会计程序	会计确认		会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	金额	
交易事项经济特征	+资产减值损失			
	—坏账准备			

本章小结

本章介绍了会计确认的含义、确认条件、确认方法。分析原始凭证法，第一步，审核原始凭证，判断交易或者事项的可靠性、相关性。第二步，分析交易或事项的来龙去脉。第三步，分析、判断交易或事项的经济特征，符合什么会计要素及其所属会计科目的定义、确认条件。第四步，会计确认结论。分析会计账簿法，其难点是会计账簿还没有系统地介绍，涉及的交易或者事项也比较抽象，学习有一定的难度。本章着重熟悉其确认步骤。



广义会计确认　狭义会计确认　分析原始凭证法　分析会计账簿法

习 题

习题 4.1

(一) 单项选择题

1．广义会计确认，是将交易或事项的经济特征作为某个会计要素及其所属的会计科目正式地(　　)的过程。

A．记录　　B．列入财务报表之中
C．计量　　D．记录或列入财务报告之中

2．资源中有关经济利益很可能流入企业时，可以确认为资产。“很可能”其可能性范围是(　　)。

A．＞50%　　B．≥60%　　C．＞60%　　D．≥50%

3．企业发生购进材料这样一笔交易，应当采用(　　)方法进行会计确认。

A．分析原始凭证　　B．分析账簿
C．分析发货票　　D．分析原材料账簿

(二) 多项选择题

1．广义会计确认中的初次确认过程，包括狭义的(　　) 3 个基本程序

A．会计确认　　B．会计计量　　C．会计记录　　D．会计报告

2．对每一笔交易或事项都必须进行的程序有(　　)。

A．会计确认　　B．会计计量　　C．会计记录　　D．会计报告



3．在一个会计期间里，发生的交易或事项越多，依次经过(　　)的次数就越多。
　A．会计确认　　B．会计计量　　C．会计记录　　D．会计报告
4．一笔交易或事项发生后，会计确认要回答(　　)的问题。
　A．应否确认　　B．何时确认　　C．如何确认　　D．确认什么
5．确认为资产及其所属会计科目，除需要符合定义，还要同时满足(　　)的条件。
　A．过去的交易或者事项形成的
　B．与资源有关的经济利益很可能流入企业
　C．该资源的成本或价值能够可靠地计量
　D．是能给企业带来经济利益的资源
6．将一项经济利益总流入确认为收入及其所属会计科目，除应符合定义，至少应当符合(　　)的条件。
　A．与收入有关的经济利益很可能流入企业
　B．经济利益流入企业的结果会导致企业资产增加或者负债减少
　C．经济利益的流入额能够可靠计量
　D．是日常活动发生
7．采用分析原始凭证法进行会计确认的步骤包括(　　)。
　A．审核原始凭证，判断交易或者事项的可靠性、相关性
　B．分析交易或事项的来龙去脉，即对交易或事项进行合理、恰当的描述
　C．判断交易或事项的经济特征，符合什么会计要素及其所属会计科目的定义、确认条件
　D．会计确认的结论，指出具体会计要素及其所属会计科目是增加还是减少
8．分析会计账簿进行会计确认的步骤包括(　　)。
　A．分析账簿。按照会计要素具体内容的目的、用途，根据权责发生制或谨慎性质量要求或确定成本、利润的需要对会计账簿进行分析，判断其成本或价值是否发生了变化，发生了变化说明有交易或者事项发生，需要确认；未发生变化则说明没有交易或者事项发生，不需要确认
　B．判断其交易或事项的来龙去脉
　C．判断其经济特征，符合什么会计要素及其所属会计科目的定义、确认条件
　D．会计确认的结论。指出具体会计要素及其会计科目是增加还是减少

(三) 判断题

1．会计确认，是对每一笔交易或事项，按照其经济特征，确认为相应的会计要素及其所属会计科目发生增加或减少变化的过程。(　　)
2．会计确认，是对会计信息中“质”的内容进行的确认。(　　)
3．资源中有关经济利益流入企业的可能性低于≤50%，说明这项资源中经济利益流入企业的可能性面临着许多风险和不确定性，根据谨慎性质量要求，不能将该资源确认为资产。(　　)
4．计提固定资产折旧应当采用分析原始凭证的方法进行会计确认。(　　)

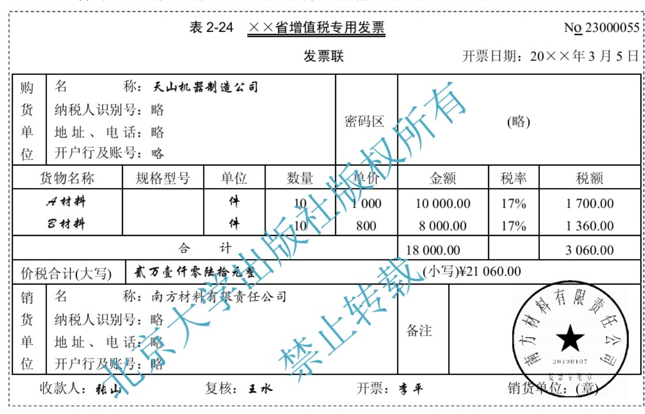
(四) 思考题

1．简述广义会计确认与狭义会计确认之间的关系。

2．会计要素的确认条件，除符合定义外还包括哪几个方面？
3．分析原始凭证法的步骤包括哪些？
4．分析会计账簿法的步骤包括哪些？

习题 4.2

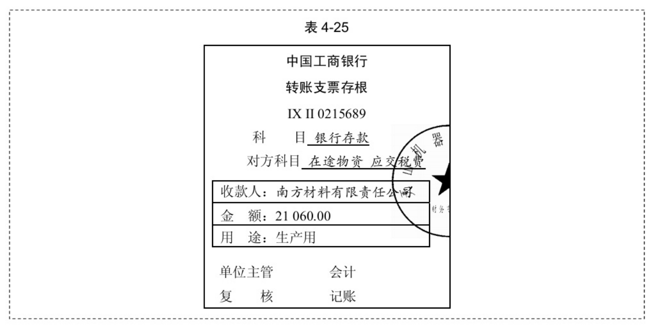
一、目的　练习采用分析原始凭证法进行会计确认。
二、资料　天山机器制造公司 3 月取得的原始凭证见表 4-24～表 4-26。


表 2-24　××省增值税专用发票　No 23000055

发票联　开票日期：20××年 3 月 5 日

购货单位	名　称：天山机器制造公司 纳税人识别号：略 地 址 、 电 话：略 开户行及账号：略				密码区	(略)		
货物名称		规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
A材料			件	10	1 000	10 000.00	17%	1 700.00
B材料			件	10	800	8 000.00	17%	1 360.00
合　计						18 000.00		3 060.00
价税合计(大写)	贰万壹仟零陆拾元整					(小写)¥21 060.00		
销货单位	名　称：南方材料有限责任公司 纳税人识别号：略 地 址 、 电 话：略 开户行及账号：略					备注		

收款人：张山　复核：王水　开票：李平　销货单位：(章)


表 4-25

中国工商银行
转账支票存根
IX II 0215689
科　　目 银行存款
对方科目 在途物资 应交税费

收款人：南方材料有限责任公司
金　额：21 060.00
用　途：生产用

单位主管　　会计
复　　核　　记账

三、要求　根据资料中的原始凭证进行会计确认，写出确认的步骤。

表 4-26 收料单

供货单位：南方材料有限责任公司　　20××年 3 月 5 日　　**材料类别：**原材料

发票号码：23000055　　**材料仓库：**1

编号	名称、规格	单位	数量		实际成本										
			应收	实收	单价	金额	运费	金额							
								十	万	千	百	十	元	角	分
	A 材料	件	10	10	1 000	10 000			1	0	0	0	0	0	0
	B 材料	件	10	10	800	8 000				8	0	0	0	0	0
	合计					18 000		¥	1	8	0	0	0	0	0
备注：							附单据 1 张								

仓库负责人：　　仓库保管员：王小雪　　验收：王小雪

习题 4.3

(一) 目的　练习采用分析原始凭证法进行会计确认。

(二) 资料　天山机器制造公司本月发生如下交易或者事项。

1．3 月 5 日，本公司根据协议，接收武当科技有限责任公司投资 200 000 元，协议规定其拥有注册资本份额为 200 000 元，款项 200 000 元存入银行。

2．3 月 8 日，从银行借入 6 个月的短期借款 200 000 元，年利率 7.2%，款项已存入银行。

3．3 月 10 日，仓库发出 A 材料 10 000 元，B 材料 5 000 元，其中，甲产品耗用材料 8 000 元，乙产品耗用材料 6 000 元，车间一般耗用材料 1 000 元。

4．3 月 20 日，按合同销售给峨眉有限责任公司甲产品 2 台，单价 2 000 元，金额 4 000 元；乙产品 3 台，单价 1 600 元，金额 5 800 元，货款共计 9 800 元，代收增值税 1 666 元，货款及税金共计 11 466 元，款项尚未收到。

5．3 月 31 日，结算本月应付职工薪酬 53 000 元，其中制造甲产品的职工薪酬 20 000 元，制造乙产品的职工薪酬 15 000 元，车间管理人员薪酬 8 000 元，企业管理人员薪酬 10 000 元。本月薪酬尚未发放。

(三) 要求　根据资料对交易或者事项的描述，分别写出确认的第三步、第四步。

习题 4.4

(一) 目的　练习分析会计账簿法进行会计确认。

(二) 资料　天山机器制造公司本月短期借款明细账见表 4-27。

表 4-27 短期借款——工商银行

单位：元

20××年		凭证字号	摘要	增加	减少	余额
月	日					
2	1	2	6 个月，年利率 7.2%，8 月 1 日到期	10 000		10 000
2	28		本月余额			10 000
3	31		本月余额			100 000

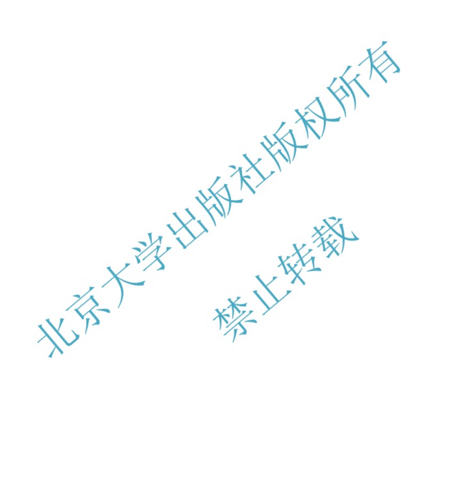
(三) 要求　根据资料采用分析会计账簿法确认本月是否应预提银行借款利息，并写出分析步骤。

第一步，分析账簿。

第二步，判断该交易或者事项的来龙去脉。

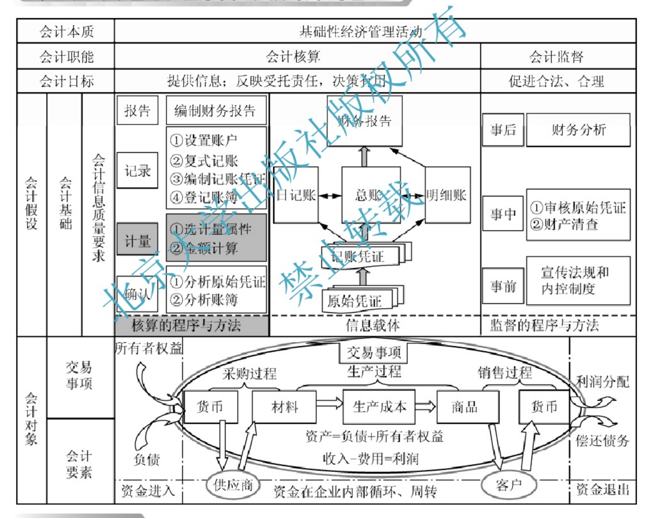
第三步，判断其经济特征，符合什么会计要素及其所属会计科目的定义、确认条件。

第四步，会计确定的结论。



第5章 会计计量

本章在会计理论、程序及方法体系中的位置



本章要点

知识要点	掌握程度	相关知识
会计计量的含义	(1) 明确会计的含义 (2) 掌握会计计量的属性、计量的步骤	(1) 会计计量、计量属性 (2) 会计计量的步骤
会计要素增减的计量	(1) 熟悉原材料、产品成本的计量 (2) 了解固定资产、交易性金融资产的计量	(1) 原材料成本构成及其计量 (2) 产品成本构成及其计量 (3) 固定资产成本构成及其计量

续表

知识要点	掌握程度	相关知识
会计要素减少的计量	(1) 掌握存货减少单价的计量方法 (2) 熟悉存货减少的计量	(1) 发出存货的计价方法：先进先出法、加权平均法、个别计价法; (2) 原材料、库存商品、完工成本减少的计量
期末会计要素的计量	(1) 熟悉根据权责发生制的计量 (2) 了解根据谨慎性要求的计量	(1) 前期已经付款，本期发生耗费的计量 (2) 本期发生耗费，尚未付款的计量 (3) 减值准备的计量

会计确认程序只完成了会计信息“质”的方面，没有会计信息“量”的方面，这样的信息还不具有价值。会计计量是会计核算中承上启下的关键程序，能否计量是会计确认的一个条件；选择什么属性计量直接影响会计信息的可靠性、相关性；采用什么方法计量直接影响会计信息的金额，直接影响信息使用者的决策。

5.1 会计计量概述

5.1.1 会计计量的含义

会计计量，是对会计信息中金额的计算、确定过程。会计计量也有广义和狭义之分，广义会计计量，是为了将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于会计报表而确定其金额的过程。它既包括为会计确认的会计科目计算、确定金额的过程，也包括将计量的结果记录于会计账簿之上及其结出账户余额的过程，还包括依据账簿余额直接或加减计算后列报及披露于财务报告之中的过程等。

狭义会计计量，是对狭义会计确认的会计要素及其所属会计科目确定其成本或价值等金额的过程，是与狭义会计确认相适应的会计计量，其内容包括针对会计确认的会计科目选择计量属性并进行成本或价值等金额计算两个步骤。

由于广义的会计计量包括的环节较多，涉及的相关知识也较多，不利于初学者的理解，所以这里仍然从狭义的角度进行介绍。会计计量的含义如图 5.1 所示。

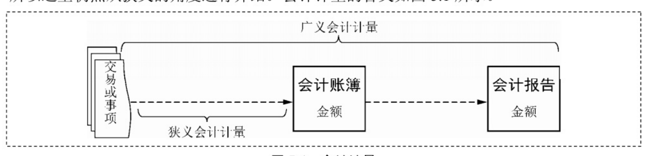


图 5.1 会计计量

5.1.2 计量属性

计量属性，反映的是会计要素金额的确定基础，是按什么标准来提供会计信息中金额的问题。计量属性主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

1. 历史成本

成本是指为完成某一项活动而累计付出的本钱或代价，本钱或代价是指为此而消耗或

付出的资产或增加的负债。在历史成本(又称实际成本)计量下，资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额，或者按照购置资产时所付出对价的公允价值计量。负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者按照承担现时义务的合同金额，或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

例如，企业从外地甲企业购进 A 材料 1 000 千克，单价 10 元，即买价为 10 000 元，甲企业为本企业代垫运费 100 元、运输途中保险费 10 元。A 材料验收入库，款项尚未支付。

原材料这项资产的历史成本＝(10 000＋100＋10)元＝10 110 元

单位原材料的历史成本＝10 110 元÷1 000 千克＝10.11 元/千克

应付账款这项负债的历史成本＝10 110 元

2. 重置成本

重置成本(又称现行成本)是指按照当前市场条件，重新取得同样一项资产所需支付的现金或现金等价物金额。在重置成本计量下，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。

例如，企业盘盈一台设备。经了解，市场上相同品牌、相同型号的设备价格为 10 000 元，则该设备这项固定资产的重置成本为 10 000 元。

3. 可变现净值

可变现净值是指在正常生产经营过程中，以预计售价减去进一步加工成本和预计销售费用及相关税费后的净值。在可变现净值计量下，资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用及相关税费后的金额计量。可变现净值通常应用于存货资产减值情况下的后续计量。

例如，企业有一批在产品(历史成本为 28 000 元)，估计继续加工将要发生成本 500 元，估计发生销售费用及销售税金等 500 元；预计产品售价 40 000 元；有一批库存商品(历史成本为 50 000 元)，估计发生的销售费用及销售税金 800 元，预计商品售价为 50 500 元，则

在产品这项资产的可变现净值＝(40 000－500－500)元＝30 000 元

库存商品这项资产的可变现净值＝(50 500－800)元＝49 700 元

4. 现值

现值是指对未来现金流量以恰当的折现率进行折现后的价值。在现值计量下，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量的折现金额计量，负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

例如，企业有一栋房屋闲置，与承租人签订了 5 年的租赁协议，每年年末收取承租人租金 110 000 元；企业每年年末预计要支付房屋维修费 10 000 元。与承租人同时签订 5 年后，以 1 000 000 元的价格将房屋卖给承租人的合同。假设：5 年的“年金现值系数”为 4.212，5 年的“复利现值”系数为 0.747，则

房屋这项资产的现值＝(110 000－10 000)元×4.212＋1 000 000 元×0.747＝1 168 200 元

5. 公允价值

公允价值是指在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的

金额。在公允价值计量下，资产和负债按照在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。

例如，企业为使暂时闲置的资金获得增值，本月 10 日在资本二级市场购买乙公司股票 10 000 股，每股交易价格为 10 元，支付交易费 100 元，相应银行存款减少 100 100 元；月末二级市场上乙公司每股股票收盘价为 12 元。这里企业购买股票时点上的交易价格就是公允价值，交易费不能包括在公允价值范围内；期末收盘时点上的交易价格也是公允价值，则

本月 10 日该交易性金融资产的公允价值＝10 000 股×10 元/股＝100 000 元

本月末该交易性金融资产的公允价值＝10 000 股×12 元/股＝120 000 元

5.1.3 各种计量属性之间的关系

在各种计量属性中，历史成本通常反映的是资产或者负债“过去”的价值；而重置成本、可变现净值、现值及公允价值通常反映的是资产或者负债的“现时”成本或价值，是与历史成本相对应的计量属性。所谓“过去”“现时”是相对于提供会计信息的会计期末(月末、季末、年末)时点而言的，即资产负债表日。资产或者负债增加时的金额，可以采用发生时的历史成本计量，也可以采用发生时的重置成本、公允价值等属性进行计量，但是，到了期末这些金额就成为“过去”(或称历史)的价值了。资产负债表日，按资产或者负债过去的价值提供会计信息的就属于采用历史成本属性进行的会计计量，不用对资产、负债进行重新确认、计量和记录，相对简单；资产负债表日，按资产或者负债可变现净值重新计量并提供会计信息的，就是采用可变现净值属性进行的计量；资产负债表日，按资产或者负债的公允价值重新计量并提供会计信息的，就是采用公允价值计量属性进行的计量。

选择会计计量属性是一种会计政策，应当遵循可比性质量要求。会计准则有统一要求的遵从要求，各个会计期间选择的会计属性应当保持一致。资产负债表日，采用“现时”成本或价值计量，更能体现相关性的会计信息质量要求，但是，对资产或者负债需要重新进行确认、计量、记录，不仅工作量大，而且对多数资产或者负债而言其可靠的“现时”成本或价值难以确定。

《会计基本准则》规定：企业在对会计要素进行计量时，一般应当采用历史成本，采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的，应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。

5.1.4 会计计量的步骤

会计计量的前提是会计确认，会计计量是针对会计确认的会计要素及其所属会计科目确定金额的过程。会计确认要依据原始凭证等反映出来的交易或事项的经济特征进行确认，会计计量也要依据原始凭证上反映出来的交易或者事项经济特征的数据进行计量；会计确认还要依据会计账簿的信息及其相应的会计理论、程序、方法等内容，分析、判断交易或者事项的经济特征进行确认，会计计量也要依据会计账簿的信息进行相应的会计计量。会计计量的步骤如下。

1. 选择计量属性

一般应当选择历史成本，这就意味该资产或者负债增加时按历史成本计量，减少时也按历史成本计量，期末结存及提供会计信息时仍然按历史成本计量。如果增加时没有历史

成本，可以用当时的公允价值或重置成本等来代替。

如果选择公允价值，该资产或者负债增加时应按当时的公允价值计量，减少时应按照账面的公允价值计量；公允价值是在不断变化的，资产负债表日(期末)，对资产或者负债按当日公允价值重新进行计量，计量结果与原账面金额是有区别的，要调整资产、负债的账面记录。资产负债表日是否有可靠的公允价值，就成为能否采用公允价值计量的关键。我国尚属于新兴的市场经济国家，还有很多资产、负债不存在活跃的市场，无法取得可靠的公允价值。因此，现阶段，我国引入公允价值计量是适度、谨慎和有条件的。例如，企业以交易为目的在资本二级市场上购买的股票、债权、基金等形成的“交易性金融资产”，其公允价值可以在二级市场上随时取得，并有据可查，因此，可以采用公允价值计量。

2. 成本或价值等金额计算

依据反映交易或者事项的原始凭证或账簿中有关金额的变化情况，直接或通过成本(或公允价值等)计算等方法确定会计要素及其所属会计科目的金额。要进行成本或价值等金额的计算，首先，应当明确某一会计要素及其所属会计科目的成本或价值的构成；然后，对于成本或价值构成范围内的交易或者事项，不管是在什么时间发生的，也不管是分几次发生的，都应一次或分次汇集到该会计科目的历史成本或价值当中。

3. 编制原始凭证

依据原始凭证进行的确认、计量，会计一般不用再编制原始凭证，依据会计账簿进行的确认、计量，应编制相应的原始凭证(记账编制凭证)，以证明该笔交易或者事项的成本或价值的来龙去脉。

5.2 会计要素增加的计量

原始凭证不仅反映了交易或者事项的经济特征，还反映了各个经济特征变化的数量(金额)。因此，确认了交易或者事项经济特征的会计要素及其所属会计科目，常常直接就能确定其金额，会计计量相对直接、简单，这里不单独介绍；而有一些资产的成本是经过多次的计量、分摊，甚至是跨期的累计才能最终确定的，既要依据原始凭证进行计量，还要依据账簿的信息进行计量等才能完成，相对复杂一些。这里仅对原材料成本、生产成本、固定资产购建成本，以及交易性金融资产公允价值等计量进行介绍。

5.2.1 原材料增加的计量

1. 选择计量属性

原材料增加应当选用历史成本进行计量。其成本构成包括买价及从供应商到验收入库前的所有应当付出的本钱。从采购开始到采购目的实现——验收入库，可能需要一定的时间，这期间可能发生多次应当付出本钱的情况，因此，原材料的计量可能是一个累加的过程。其总成本和单位成本的构成如下：

1) 原材料增加的历史成本＝买价＋采购费用

采购费用(或称其他采购成本)，是为采购材料而发生的相关税费(不包括增值税)、运输费、装卸费、保险费及其他为取得材料而发生的采购成本。这里的采购费用，是为取得材

料而应当付出的本钱的一个组成部分，增加了原材料的价值。

如果一次采购几种材料，发生的共同采购费用则应当在几种材料之间进行分配。

2) 单位原材料的历史成本＝原材料的历史成本/材料数量

原材料的历史成本如图 5.2 所示。

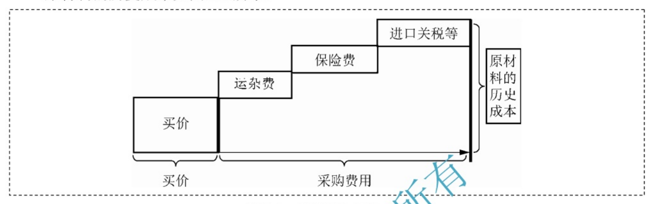


图 5.2　原材料的历史成本

2. 成本或价值等金额的计算

【例 5-1】根据某原始凭证上的交易或者事项描述如下：1 月 7 日，从南方材料有限责任公司购进甲材料 1 000 千克，单价 20 元，金额 20 000 元；购进乙材料 1 000 千克，单价 10 元，金额 10 000 元；货款共计 30 000 元，增值税税额 5 100 元，价税共计 35 100 元，款项以银行存款支付，材料验收入库。则相应会计科目的金额计量如下：

(1) 原材料——甲材料的成本增加 1 000 千克×20 元/千克＝20 000 元。

(2) 原材料——乙材料的成本增加 1 000 千克×10 元/千克＝10 000 元。

(3) 应交税费——应交增值税减少 5 100 元。

(4) 银行存款减少 35 100 元。

假如，另以库存现金支付甲、乙两种材料发生的运费 200 元(可按重量或金额比例分配，即 0.5[1 000 千克/(1 000+1 000)]千克)，则相应会计科目的金额计量如下：

(1) 原材料——甲材料的成本增加 1 000 千克×20 元/千克＋200 元×0.5＝20 100 元。

(2) 原材料——乙材料的成本增加 1 000 千克×10 元/千克＋200 元×0.5＝10 100 元。

(3) 应交税费——应交增值税减少 5 100 元。

(4) 银行存款减少 35 100 元。

(5) 库存现金减少 200 元。

将此计量的结果与确认的结果结合见表 5-1。

表 5-1　会计计量的结果

会计程序	会计确认		会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	金额/元	
交易事项经济特征	＋原材料	甲材料	20 100	
		乙材料	10 100	
	－应交税费	应交增值税	5 100	
	－银行存款		35 100	
	－库存现金		200	

3. 编制原始凭证

实务中，各项成本的计算是通过编制相应原始凭证或设置并登记明细账的形式进行的，分别计算出其总成本和单位成本。如上例可以编制“材料采购成本计算表”，见表 5-2。

表 5-2 材料采购成本计算表

2013 年 1 月 7 日 单位：元

成本项目	甲材料(1 000 千克)		乙材料(1 000 千克)		成本合计
	总成本	单位成本	总成本	单位成本	
买价	20 000	20	10 000	10	30 000
采购费用	100	0.1	100	0.1	200
采购成本	20 100	20.1	10 100	10.1	30 200

也可以做适当的简化，其中，买价及其甲、乙等材料的金额在发货票上是清晰、明确的，只有发生的采购费用可能是甲、乙等材料共同的，因此，也可以只编制“采购费用分配表”，当采购的材料只有一种时，采购费用分配表也可以省略。“采购费用分配表”见表 5-3。

表 5-3 采购费用分配表

2013 年 1 月 7 日

项　　目	分配标准	分配率	分配额/元
甲材料	1 000 千克	0.1	100
乙材料	1 000 千克	0.1	100
合　　计	2 000 千克	0.1	200

5.2.2 产品生产成本增加的计量

1. 选择计量属性

产品生产成本应当选择历史成本进行计量。产品是人们借助机器设备等手段对原材料进行加工而制成的，产品生产的目的是生产出可供出售的商品。产品的生产过程，既是各项资源(材料、人力、设备等)的消耗过程，也是新产品的形成过程。各项资源的消耗可以归纳为直接材料的消耗、直接人工的消耗和间接生产成本的消耗，因此，产品生产成本的构成包括直接材料、直接人工和制造费用 3 个成本项目，即

生产成本＝直接材料＋直接人工＋制造费用

(1) 直接材料。构成产品实体的原材料及辅助材料、外购半成品、燃料、动力、包装物等。

(2) 直接人工。直接生产产品的员工的各种薪酬。

(3) 制造费用(又称间接生产成本)。生产车间范围内的、为组织和管理生产所发生的各项间接生产成本分配给该产品的部分，包括车间管理人员的薪酬、车间固定资产折旧、机物料消耗、办公费、水电费等分配给该产品的部分。车间发生的制造费用，一般是先汇集到“制造费用”科目，期末时将其金额一次性按比例分配给具体的产品，构成具体产品的成本项目。

产品生产成本的形成过程如图 5.3 所示。

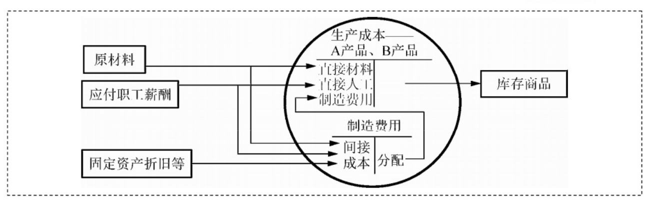


图 5.3　产品生产成本的形成过程

2. 成本或价值等金额的计算

生产产品需要一定的时间，生产成本的计量要随着生产过程不断进行，并且是一个不断累加的过程。每次发生的交易或者事项可能只是 3 个成本项目的一项或是其中的一部分，因此，生产成本的计量可能需要多次的、甚至是跨期的计量才能完成。

【例 5-2】根据某原始凭证描述如下：1 月 10 日，仓库发出甲材料 60 000 元，乙材料 41 000 元。其中，A 产品耗用甲材料 1000 千克，单价 20 元；耗用乙材料 2 000 千克，单价 10 元；共计材料 40 000 元。B 产品耗用甲材料 1 000 千克，单价 20 元；耗用乙材料 1 500 千克，单价 10 元，共计材料 35 000 元。车间耗用甲材料 600 千克，单价 20 元；耗用乙材料 600 千克，单价 10 元，车间共计耗用 18 000 元。管理部门耗用甲材料 400 千克，单价 20 元，共计 8 000 元。则相应会计科目的金额计量如下：

(1) 生产成本——A 产品：直接材料增加 1 000 千克×20 元/千克＋2 000 千克×10 元/千克＝40 000 元。

——B 产品：直接材料增加 1 000 千克×20 元/千克＋1 500 千克×10 元/千克＝35 000 元。

(2) 制造费用增加 600 千克×20 元/千克＋600 千克×10 元/千克＝18 000 元。

(3) 管理费用增加 400 千克×20 元/千克＝8 000 元。

(4) 原材料——甲材料减少 60 000 元。

——乙材料减少 41 000 元。

将此计量的结果与确认的结果结合见表 5-4。

表 5-4　会计计量的结果

会计程序	会计确认			会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	成本项目	金额/元	
交易事项经济特征	＋生产成本	A 产品	直接材料	40 000	
		B 产品	直接材料	35 000	
	＋制造费用			18 000	
	＋管理费用			8 000	
	－原材料	甲材料		60 000	
		乙材料		41 000	

【例 5-3】根据某原始凭证描述如下：1 月 31 日，结算本月应付职工薪酬，其中制造 A 产品的职工薪酬 40 000 元，制造 B 产品的职工薪酬 10 000 元，车间管理人员薪酬 10 000 元，企业管理人员薪酬 20 000 元。本月薪酬尚未发放。则相应会计科目的金额计量如下：

(1) 生产成本——A 产品：直接人工增加 40 000 元。

——B 产品：直接人工增加 10 000 元。

(2) 制造费用增加 10 000 元。

(3) 管理费用增加 20 000 元。

(4) 应付职工薪酬增加 80 000 元。

将此计量的结果与前面确认的结果结合见表 5-5。

表 5-5　会计计量的结果

会计程序	会计确认			会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	成本项目	金额/元	
交易事项经济特征	＋生产成本	A 产品	直接人工	40 000	
		B 产品	直接人工	10 000	
	＋制造费用			10 000	
	＋管理费用			20 000	
	＋应付职工薪酬			80 000	

【例 5-4】假设本月固定资产折旧如下：生产车间 50 000 元，管理部门 5 000 元。则相应会计科目的金额计量如下：

(1) 制造费用增加 50 000 元。

(2) 管理费用增加 5 000 元。

(3) 累计折旧增加 55 000 元。

将此计量的结果与前面例 4-7 确认的结果结合见表 5-6。

表 5-6　会计计量的结果

会计程序	会计确认		会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	金额/元	
交易事项经济特征	＋制造费用	略	50 000	
	＋管理费用		5 000	
	＋累计折旧		55 000	

【例 5-5】根据账簿记录描述如下，本月共发生制造费用 78 000 元，按生产工时比例分配到 A 产品、B 产品生产成本中(A 产品本期发生 2 000 个生产工时；B 产品本期发生 1 000 个生产工时)。则相应会计科目的金额计量如下：

(1) 生产成本——A 产品：增加 78 000 元 $\times \dfrac{2\,000}{2\,000+1\,000}$ ＝52 000 元。

——B 产品：增加 78 000 元 $\times \dfrac{1\,000}{2\,000+1\,000}$ ＝26 000 元。

(2) 制造费用减少 78 000 元。

将此计量的结果与确认的结果结合见表 5-7。

表 5-7　会计计量的结果

会计程序	会计确认			会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	成本项目	金额/元	
交易事项经济特征	＋生产成本	A 产品	制造费用	52 000	
		B 产品	制造费用	26 000	
	－制造费用			78 000	

3．编制原始凭证

生产过程发生的领用材料、应付人员薪酬、各种办公费、租金等都是根据原始凭证进行确认和计量的，一般无需编制计量的原始凭证；对于分配的制造费用需要根据账簿的记录编制计量的原始凭证。

制造费用分配表，见表 5-8。

表 5-8　制造费用分配表

2013 年 1 月 31 日

会计科目	明细科目	分配标准/工时	分配率	分配金额/元
生产成本	A 产品	2 000		52 000
	B 产品	1 000		26 000
合　　计		3 000	26	78 000

5.2.3　固定资产增加的计量

1．选择计量属性

固定资产的计量应当选择历史成本计量。固定资产是使用年限超过 1 年的、与生产、经营有关的房屋、机器设备、工具等。具体包括不需要安装即可交付使用的和需要安装完工后交付使用的两种：

(1) 不需要安装的固定资产成本＝买价＋运输费＋装卸费＋包装费＋保险费。

(2) 需要安装才能交付使用的固定资产成本＝买价＋运输费＋装卸费＋包装费＋保险费＋安装费＋调试费。需要安装的固定资产从购买到安装、调试完成才能交付使用，这需要一定的时间，其成本也是一个累加的过程。

2．成本或金额计算

【例 5-6】根据某原始凭证描述如下：企业从外地购进 M 机器一台，价款 50 000 元，运输费、装卸费、保险费等 1 000 元，款项以银行存款支付，设备不需要安装直接交付使用，则相应会计科目的金额计量如下：

(1) 固定资产增加 50 000 元＋1 000 元＝51 000 元。

(2) 银行存款减少 51 000 元。

此计量的结果见表 5-9。

表 5-9　会计计量的结果

会计程序	会计确认		会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	金额/元	
交易事项 经济特征	＋固定资产	M 机器	51 000	
	－银行存款		51 000	

【例 5-7】根据某原始凭证描述如下：企业从外地购进 N 机器一台，价款 40 000 元，运输费、装卸费、保险费等 2 000 元，款项以银行存款支付，该设备交付车间进行安装。则相应会计科目的金额计量如下

(1) 在建工程的成本增加 40 000 元＋2 000 元＝42 000 元。

(2) 银行存款减少 42 000 元。

此计量的结果见表 5-10。

表 5-10　会计计量的结果

会计程序	会计确认		会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	金额/元	
交易事项 经济特征	＋在建工程	N 机器	42 000	
	－银行存款		42 000	

【例 5-8】根据某原始凭证描述如下，安装 N 机器发生安装费、调试费 2 000 元，款项尚未支付。则相应会计科目的金额计量如下：

(1) 在建工程的成本增加 2 000 元。

(2) 应付账款增加 2 000 元。

此计量的结果见表 5-11。

表 5-11　会计计量的结果

会计程序	会计确认		会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	金额/元	
交易事项 经济特征	＋在建工程	N 机器	2 000	
	＋应付账款		2 000	

【例 5-9】N 机器设备安装完毕交付使用。则应根据在建工程明细账 N 机器累计的成本金额(42 000 元＋2 000 元＝44 000 元)计量如下：

(1) 固定资产增加 44 000 元。

(2) 在建工程减少 42 000 元＋2 000 元＝44 000 元。

此计量的结果见表 5-12。

表 5-12　会计计量的结果

会计程序	会计确认		会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	金额/元	
交易事项 经济特征	＋固定资产	N 机器	44 000	
	－在建工程		44 000	

5.2.4 交易性金融资产增加的计量

1. 选择计量属性

交易性金融资产的计量应当采用公允价值计量。交易性金融资产是企业以交易为目的所持有的股权投资、债权投资、基金投资等交易性金融资产。

2. 成本或价值等金额的计算

【例 5-10】对交易或者事项的描述如下：本月 10 日，企业在资本二级市场购买 X 公司股票 1 000 股，每股交易价格 10.5 元(含已宣告但尚未发放的现金股利 0.5 元)，支付交易费 300 元，相应银行存款减少 10 800 元。

这里公允价值应等于交易价格减去已宣告但尚未发放的现金股利；已宣告但尚未发放的现金股利部分的款项付出，属于应收股利的增加，不属于交易性金融资产本身的价值；交易费也不属于公允价值范畴，属于投资的一种损失。则相应会计科目的金额计量如下：

(1) 交易性金融资产增加 1 000 股×(10.5－0.5)元/股＝10 000 元。

(2) 应收股利增加 1 000 股×0.5 元/股＝500 元。

(3) 投资收益减少 300 元。

(4) 银行存款减少 10 800 元。

此计量的结果见表 5-13。

表 5-13 会计计量的结果

会计程序	会计确认		会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	金额/元	
交易事项经济特征	＋交易性金融资产	成本	＋10 000	
	＋应收股利		＋500	
	－投资收益		－300	
	－银行存款		－10 800	

5.3 会计要素减少的计量

5.3.1 原材料、库存商品减少的计量

原材料、库存商品等存货减少同样采用历史成本进行计量。原材料、库存商品等存货减少的金额＝发出原材料、库存商品数量×该原材料、库存商品单位历史成本。

知道发出材料或库存商品的数量，也知道发出材料或库存商品的单位历史成本，就可以计算出发出材料或库存商品的历史成本，根据交易或者事项的经济特征就可以为相应会计要素及其所属会计科目确定其金额。

面对同样一种原材料或库存商品，由于进货或生产批次不同，可能同时存在多种历史成本的情况，对此，确定发出材料或商品的单位历史成本的方法主要有先进先出法、加权平均法、个别计价法等。采用什么方法确定发出(减少)材料的单位历史成本是一种会计政策，应遵循可比性质量要求。

假如丙材料(或丙商品)的历史成本资料见表 5-14。

表 5-14　丙材料的历史成本资料

2013 年		摘要	增加			减少			结存		
月	日		数量	单价	金额/元	数量	单价	金额	数量	单价	金额/元
1	1	上年结转							200	10	2 000
1	5	购入	500	10.1	5 050				700		
1	6	购入	300	9.9	2 970				1 000		
1	9	生产领用				400	?	?	600		
1	10	生产领用				500	?	?	100		
1	31	本月合计	800		8 020	900		?	100	?	?

1. 先进先出法

先进先出法是以先购入(或先验收入库)的存货应先发出(销售或耗用)这样一种存货实物流动假设为前提，对发出存货进行计价的方法。采用这种方法，先购入的存货成本在后购入存货成本之前转出，据此确定发出存货和期末存货的成本。

【例 5-11】依据表 5-14 的资料，企业 1 月 9 日，发出丙种材料(或商品)400 千克，1 月 10 日企业发出丙种材料(或商品)500 千克，确定其发出材料的成本。

1 月 9 日发出丙种材料(或商品)400 千克，最先入库的(上年结转)200 千克先发出，单价 10 元；不足部分按其次入库的(1 月 5 日)的 200 千克发出，单价 10.1 元。

1 月 10 日发出丙种材料(或商品)500 千克，相对先入库的(1 月 5 日)的 300 千克先发出，单价 10.1 元；不足部分按其次入库的(1 月 6 日)的 200 千克发出，单价 9.9 元。

其发出材料(或商品)的成本如下：

(1) 1 月 9 日发出丙种材料(或商品)的成本＝200 千克×10 元/千克＋200 千克×10.1 元/千克＝4 020 元。

(2) 1 月 10 日发出丙种材料(或商品)的成本＝300 千克×10.1 元/千克＋200 千克×9.9 元/千克＝5 010 元。

发出丙种材料(或商品)成本合计＝9 030 元。

(3) 1 月 31 日结存材料(或商品)的成本＝100 千克×9.9 元/千克＝990 元。

2. 月末一次加权平均法

月末一次加权平均法是指用月初该存货成本加上本月增加存货成本，除以月初该存货数量加上本月增加存货数量(即权数)，计算出存货的加权平均单价，以此为基础计算当月发出存货的成本和期末存货成本的一种方法。

【例 5-12】依据表 5-14 的资料，企业 1 月 9 日，发出丙种材料(或商品)400 千克；1 月 10 日企业发出丙种材料(或商品)500 千克。其发出材料(或商品)的成本如下：

(1) 月末一次加权平均单价$=\dfrac{[2\,000+(5\,050+2\,970)]\text{千克}}{[200+(500+300)]\text{千克}}$

$=10.02$ 元/千克。

(2) 发出丙种材料(或商品)成本＝900 千克×10.02 元/千克＝9 018 元。

(3) 期末结存丙材料(或商品)成本＝100 千克×10.02 元/千克＝1 002 元。

3. 个别计价法

个别计价法又称个别认定法，其特征是注重所发出存货具体项目的实物流转与成本流转之间的联系，逐一辨认各批次发出存货和期末存货所属的购进批别或者生产批别，分别按其购入或生产时所确定的单位成本计算各批发出存货和期末存货的成本。即把每一种存货的实际成本作为计算发出存货成本和期末存货成本的基础。

【例 5-13】依据表 5-14 的资料，企业 1 月 9 日，发出丙种材料(或商品)400 千克，发出材料(或商品)的实际情况为：100 千克的单位材料(或商品)成本为 10.1 元，300 千克的单位材料(或商品)成本为 9.9 元；1 月 10 日企业发出丙种材料(或商品)500 千克，发出材料(或商品)的实际情况为：400 千克的单位成本 10.1 元，100 千克的单位成本为 10 元。其发出存货的成本如下：

(1) 1 月 9 日发出丙种材料(或商品)的成本＝300 千克×9.9 元/千克＋100 千克×10.1 元/千克＝3 980 元。

(2) 1 月 10 日发出丙种材料(或商品)的成本＝400 千克×10.1 元/千克＋100 千克×10 元/千克＝5 040 元。

发出丙种材料(或商品)成本合计＝9 020 元。

(3) 1 月 31 日结存材料(或商品)的成本＝100×10 元/千克＝1 000 元。

5.3.2 生产完工产品成本的计量

生产完工产品成本的计算，同时也是库存商品增加的计算。产品生产的特征不同，产品成本的计算方法也不同，如果分批生产可以按生产批次确认、计量、记录生产的成本；如果是大量连续式的生产，可以按产品品种确认、计量和记录生产成本。会计期末，可能出现三种情况：

(1) 全部完工。一般是指分批生产，该批产品全部完工验收入库，没有在产品。其完工产品成本，就是该种产品(或批次)累计的生产成本金额，应将全部生产成本转为库存商品的金额。

(2) 全部未完工。即没有完工产品，全部是在产品。那么生产成本所归集的成本都属于在产品成本。

(3) 部分完工。即一部分产品完工验收入库，还有一部分产品尚未完工，仍然在生产车间生产。根据企业生产的特征，可以采用如下方法计算：

① 不计算在产品成本(适用于月末在产品数量少，且各月在产品数量变动不大的情况下；本月生产成本就是本月完工产品成本)；

② 在产品成本按年初数固定计算(各月在产品数量与年初数大体相同且稳定，则月末在产品成本可按年初数计算；完工产品成本就是本月新增成本)；

③ 在产品成本按所耗用的原材料成本计算(产品成本中材料成本占总成本的比重很大时，月末在产品成本可以只计算材料成本，直接人工和制造费用全部由完工产品成本负担)；

④ 约当产量法，是指按照本月完工产品的数量和月末在产品的约当量(约当成完工产品的数量)分配累计的生产成本，确定本月完工产品和月末在产品实际成本的方法。这里不作详细介绍。

【例 5-14】本月生产成本——A 产品明细账见表 5-15。

表 5-15 生产成本

产品名称：A 产品　　投产量：1 000 台　　完工数量：1 000 台

20××年		凭证字号	摘　要	成本项目			余额/元
月	日			直接材料	直接人工	制造费用	
1	10		直接材料	40 000			40 000
1	31		直接人工		40 000		40 000
1	31		制造费用			52 000	52 000
1	31		本月合计	40 000	40 000	52 000	132 000

文字描述如下：本月 1 000 台 A 产品的生产成本——A 产品(直接材料、直接人工、制造费用)累计成本为 132 000 元。产品全部完工验收入库。

(1) 成本或金额计算。

① 库存商品——A 产品增加 132 000 元。

② 生产成本——A 产品减少 132 000 元。

③ 库存商品——A 产品单位成本＝132 000 元/1 000 台＝132 元/台。

此计量的结果与确认的结果结合见表 5-16。

表 5-16 会计计量与确认的结果

会计程序	会计确认		会计计量		会计记录
	会计科目	明细科目	金额/元	单位成本	
交易事项经济特征	＋库存商品	A 产品	132 000	132	
	－生产成本	A 产品	132 000		

(2) 编制原始凭证(见表 5-17)。

表 5-17 完工产品制造成本计算表

2013 年 1 月 31 日

成本项目	A 产品(1 000 台)		B 产品(　台)	
	总成本	单位成本	总成本	单位成本
直接材料	40 000	40	—	—
直接人工	40 000	40	—	—
制造费用	52 000	52	—	—
合计	132 000	132	—	—

5.4 期末会计要素的计量

期末会计要素的计量涉及知识较多，这里只做简单介绍，会计确认、计量、记录在第 7 章会有进一步介绍。

1. 前期已经付款，本期发生耗费

以固定资产折旧的计量为例。

1) 选择计量属性

固定资产折旧应当选择历史成本计量属性。

2) 成本或金额计算

固定资产折旧应当依据固定资产账簿中的月初金额，以及相应的折旧方法进行计算。

固定资产的折旧方法主要有年限平均法、工作量法、双倍余额递减法、年数总和法等几种方法。这里只简单介绍最基本的方法——年限平均法。

年限平均法又称直线法，是指将固定资产的应计折旧额均衡地分摊到固定资产预计使用寿命内的一种方法。

固定资产年折旧额＝固定资产原值/使用年限

固定资产年折旧率＝年折旧额/固定资产原值×100%

固定资产月折旧率＝固定资产年折旧率/12

固定资产月折旧额＝固定资产原值×月折旧率

【例 5-15】与例 4-7 账簿资料相同，文字描述如下：经调查，车间用固定资产月初原值为 10 000 000 元，管理用固定资产月初原值为 1 000 000 元。适用的月折旧率为 0.5%。则相应会计科目的金额计量如下。

(1) 制造费用增加额＝车间用固定资产月折旧额＝10 000 000 元×0.5%＝50 000 元。

(2) 管理费用增加额＝管理用固定资产月折旧额＝1 000 000 元×0.5%＝5 000 元。

(3) 累计折旧增加额＝55 000 元。

此计量的结果与前面确认的结果结合见表 5-18。

表 5-18 会计计量与确认的结果

会计程序	会计确认		会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	金额/元	
交易事项经济特征	＋制造费用		50 000	
	＋管理费用		5 000	
	＋累计折旧		55 000	

3) 编制原始凭证

原始凭证见表 5-19。

表 5-19 固定资产折旧计算表

2013 年 1 月 31 日

部　　门	月初固定资产原值/元	月折旧率	折旧额/元	备注
车间：房屋	10 000 000	0.5%	50 000	
行政管理：房屋	1 000 000	0.5%	5 000	
合　计	11 000 000		55 000	

审核：李管财　　　　制单：张己己

2. 本期发生耗费(成本或费用)，但本期尚未付款

以应付未付利息为例。

1) 选择计量属性

应付利息应当选择历史成本计量属性。

2) 成本或金额计算

应付利息＝月平均借款额×月利息率

应付利息应当依据应付利息账簿中本月平均借款额乘以相应利息率的方法进行计算。

【例 5-16】与例 4-8 短期借款账簿资料相同，文字描述如下：经查本月借款平均余额为 100 000 元，年利率为 7.2%。本月应负担的短期借款利息为 600 元(100 000 元×7.2%/12)，则相应会计科目的金额如下：

(1) 财务费用增加 600 元。

(2) 应付利息增加 600 元。

此计量的结果与前面确认的结果结合见表 5-20。

表 5-20 会计计量与确认的结果

会计程序	会计确认		会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	金额/元	
交易事项经济特征	＋财务费用		600	
	＋应付利息		600	

3) 编制原始凭证

原始凭证见表 5-21。

表 5-21 银行借款利息预计表

2013 年 1 月 31 日

贷款银行	借款种类	计息基数/元	月利率	本月应计利息/元
工商银行	短期借款	100 000	0.6%	600
合 计		100 000		600

审核：李管财　　　　制单：张己己

3. 根据谨慎性质量要求的计量

期末，根据谨慎性质量要求，应对应收账款、存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等资产发生的资产减值损失进行计量，这里仅简单介绍应收账款应提取的坏账准备。

1) 选择坏账准备的计提方法

采用应收账款余额百分比法(也可以采用赊销净额百分比法、账龄分析法等，这里略)计提坏账准备。应收账款余额百分比法是以期末应收账款余额为基础，乘以估计可能发生的坏账损失占应收账款余额的百分比(坏账提取率)的方法计算应提取坏账准备的方法。具体计算公式为

应提取的坏账准备＝应收账款期末余额×估价坏账准备提取率

2) 成本或金额计算

【例 5-17】与例 4-9 应收账款账簿资料相同，文字描述如下：经查年末应收账款余额为 120 000 元，坏账准备提取为率 1%。应提取的坏账准备为 1 200 元(120 000 元×1%)，则相应会计科目的金额如下：

(1) 资产减值损失增加 1 200 元。

(2) 坏账准备增加 1 200 元。

此计量的结果与前面确认的结果结合见表5-22。

表5-22　会计计量与确认的结果

会计程序	会计确认		会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	金额/元	
交易事项 经济特征	+资产减值损失		1 200	
	+坏账准备		1 200	

3) 编制原始凭证

原始凭证见表5-23。

表5-23　坏账准备计算表

2013年12月31日

应收款项	期末余额/元	提取率	坏账提取额/元
应收账款	120 000	1%	1 200
其他应收款	—		—
合　计	120 000		1 200

审核：王管财　　制单：李己己

本 章 小 结

本章介绍了会计计量的含义、属性，计量的步骤；历史成本是基本的计量属性，选择公允价值等其他计量属性应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。会计计量是对会计确认的会计要素及其所属会计科目金额的计量，计量所需数据的来源主要有原始凭证和会计账簿，对于不同的会计科目可能有不同的计算方法。重点介绍了原材料、生产成本、固定资产、交易性金融资产等会计科目的计量，对于交易或者事项本身很复杂、计量过程也复杂的计量，这里没有展开，留待后续课程介绍。

关键术语

会计计量　历史成本　重置成本　可变现净值　现值　公允价值　先进先出法　加权平均法　个别计价法

习　　题

习题5.1

(一) 单项选择题

1．成本是指为完成某一个目的而累计付出的(　　)。

A．本钱或代价　B．交易的价格　C．财物的账面价值　D．风险价值

2．原材料的成本构成包括(　　)。

A．买价　　B．运杂费

C．采购费用　　D．买价及采购费用

3．(　　)是把每一种存货的实际成本作为计算发出存货成本和期末存货成本的基础。

A．个别计价法　　B．先进先出法　　C．加权平均法　　D．后进先出法

4．固定资产年折旧额等于(　　)。

A．固定资产原值　　B．固定资产原值/使用的时间

C．固定资产原值/折旧月数　　D．固定资产原值/使用年限

(二) 多项选择题

1．计量属性是按(　　)标准来提供会计信息中金额的问题。

A．历史成本　　B．重置成本

C．可变现净值　　D．现值和公允价值

2．会计计量的步骤包括(　　)。

A．选择计量属性　　B．成本或金额计算

C．编制原始凭证　　D．编制分配表

3．企业在对会计要素进行计量时，一般应当采用历史成本，采用(　　)计量的，应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。

A．现值　　B．重置成本　　C．可变现净值　　D．公允价值

4．生产成本等于(　　)之和。

A．直接材料　　B．直接人工　　C．制造费用　　D．管理费用

5．确定发出存货单位历史成本方法主要有(　　)。

A．个别计价法　　B．先进先出法　　C．加权平均法　　D．后进先出法

6．固定资产的折旧方法主要有(　　)。

A．年限平均法　　B．工作量法　　C．双倍余额递减法　　D．年数总和法

(三) 判断题

1．历史成本通常反映的是资产或者负债“过去”的价值。　　(　　)

2．重置成本、可变现净值、现值及公允价值通常反映的是资产或者负债的“现时”成本或价值，是与历史成本相对应的计量属性。　　(　　)

3．资产的历史成本可以按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额计量。　　(　　)

4．重置成本是指按照当前市场条件，重新取得同样一项资产所需支付的现金或现金等价物金额。　　(　　)

5．可变现净值是指在正常生产经营过程中，以预计售价减去进一步加工成本和预计销售费用及相关税费后的净值。　　(　　)

6．现值是指对未来现金流量以恰当的折现率进行折现后的价值。　　(　　)

7．公允价值是指在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额。　　(　　)

8．个别计价法是把每一种存货的实际成本作为计算发出存货成本和期末存货成本的基础。　　(　　)

9．先进先出法是以先购入(或先验收入库)的存货应先发出(销售或耗用)这样一种存货实物流动假设为前提，对发出存货进行计价。采用这种方法，先购入的存货成本在后购入存货成本之前转出，据此确定发出存货和期末存货的成本。 (　　)

10．月末一次加权平均法是指用月初该存货的成本加上本月增加存货的成本，除以月初该存货的数量加上本月增加的存货数量(即权数)，计算出存货的加权平均单价，以此为基础计算当月发出存货的成本和期末存货成本的一种方法。 (　　)

11．原材料应当选用历史成本计量属性进行计量。 (　　)

12．固定资产月折旧额＝固定资产原值×月折旧率。 (　　)

13．预付账款各月摊销额＝预付账款额/受益月数。 (　　)

14．应付利息＝月平均借款额×月利息率。 (　　)

15．应提取的坏账准备＝应收账款期末余额×估价坏账准备提取率。 (　　)

(四) 思考题

1．简述广义会计计量与狭义会计计量之间的关系。

2．简述会计计量属性包括的种类及其相互关系。

3．简述会计计量的步骤。

习题 5.2

(一) 目的　练习会计要素增加的计量。

(二) 资料　某企业发生如下交易或者事项。

1．企业3月5日，从供应商购进A种材料2 000千克，单价10元，金额为20 000元；购进B种材料3 000千克，单价10元，金额为30 000元；A、B两种材料发生运费1 000元(可按重量或比例分配)，材料验收入库，款项尚未支付。

2．生产甲产品领用A材料500千克，单价10.1元，金额5 050元；领用B材料1 000千克，单价8.2元，金额8 200元；生产乙产品领用B材料500千克，单价8.2元，金额4 100元。

3．3月31日，根据人事劳资部门确认，本月生产甲产品的人员薪酬为10 000元，生产乙产品的人员薪酬为8 000元，车间管理人员的薪酬为15 000元，企业管理人员的薪酬为20 000元。

4．根据账簿记录，本月共发生制造费用30 000元，按生产工时比例分配到甲、乙产品生产成本中(甲产品本期发生1 800个生产工时，乙产品本期发生1 200个生产工时)。

(三) 要求　计算成本，并列出计算过程。

1．计算资料1原材料A、B两种材料增加的成本、应付账款的成本。

2．计算资料2生产成本甲、乙两种产品增加的成本、原材料A与原料B减少的成本。

3．计算资料3生产成本甲、乙两种产品增加的成本、应付职工薪酬增加的成本。

4．计算资料4生产成本甲、乙两种产品增加的成本、制造费用减少的成本。

习题 5.3

(一) 目的　练习发出存货的计价。

(二) 资料　原材料的历史成本资料见表5-24。

表 5-24　原材料的历史成本资料

2013 年		摘要	增加			减少			结存		
月	日		数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
3	1	上月结转							300	20	6 000
3	10	购入	500	21	10 500				800		
3	13	购入	400	18	7 200				1 200		
3	18	发出				400	?	?	800	?	
3	25	发出				500	?	?	300	?	
3	31	本月合计	900		17 700	900	?	?	300	?	

(三) 要求　分别根据先进先出法、加权平均法计算发出材料的成本，列出计算过程。

习题 5.4

(一) 目的　练习完工产品成本的计量。

(二) 资料　本月 500 件甲产品全部完工验收入库。根据账簿记录，“生产成本——甲产品”直接材料 20 000 元、直接人工 10 000 元、制造费用 10 000 元。

(三) 要求

1．将确认、计量的结果填入表 5-25 中。

表 5-25　会计确认与计量的结果

会计程序	会计确认		会计计量		会计记录
	会计科目	明细科目	金额/元	单位成本	计量过程
交易事项经济特征					

2．根据资料编制完工产品制造成本计算表，见表 5-26。

表 5-26　完工产品制造成本计算表

2013 年 3 月 31 日　　　　单位：元

成本项目	甲产品(　　件)		乙产品(　　件)	
	总成本	单位成本	总成本	单位成本
直接材料			—	—
直接人工			—	—
制造费用			—	—
合计			—	—

习题 5.5

(一) 目的　练习期末固定资产折旧的计量。

(二) 资料　经查车间用固定资产月初原值为 20 000 000 元，管理用固定资产月初原值为 2 000 000 元。适用的月折旧率为 0.5%。

(三) 要求

1．计算本月固定资产折旧额，列出计算过程。

2．编制固定资产折旧计算表，见表 5-27。

表 5-27　固定资产折旧计算表

2013 年 3 月 31 日

部　　门	月初固定资产原值	月折旧率	折旧额	备注
车间：房屋				
行政管理：房屋				
合　计				

审核：　　　　　　　　　　　　制单：

3．将确认、计量的结果填入表 5-28 中。

表 5-28　会计确认与计量的结果

会计程序	会计确认		会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	金额/元	
交易事项经济特征				

习题 5.6

(一) 目的　练习预付账款摊销的计量。

(二) 资料　上年预付本年 1～6 月厂房房屋租金 90 000 元。

(三) 要求

1．编制 3 月预付账款摊销计算表，见表 5-29。

表 5-29　预付账款摊销计算表

2013 年 3 月 31 日

部　　门	预付房屋租金	受益时间	月摊销率	摊销额
生产车间				
合　计				

审核：　　　　　　　　　　　　制单：

2．将确认、计量的结果填入表 5-30。

表 5-30　会计确认与计量的结果

会计程序	会计确认		会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	金额/元	
交易事项经济特征				

习题 5.7

（一）目的　练习借款利息的预提。

（二）资料　经查本月建设银行短期借款平均余额为 500 000 元，年利率为 7.8%。

（三）要求

1．编制银行借款利率预计表，见表 5-31。

表 5-31　银行借款利息预计表

2013 年 3 月 31 日

贷款银行	借款种类	计息基数/元	月利率	本月应计利息/元
合　计				

审核：　　　　制单：

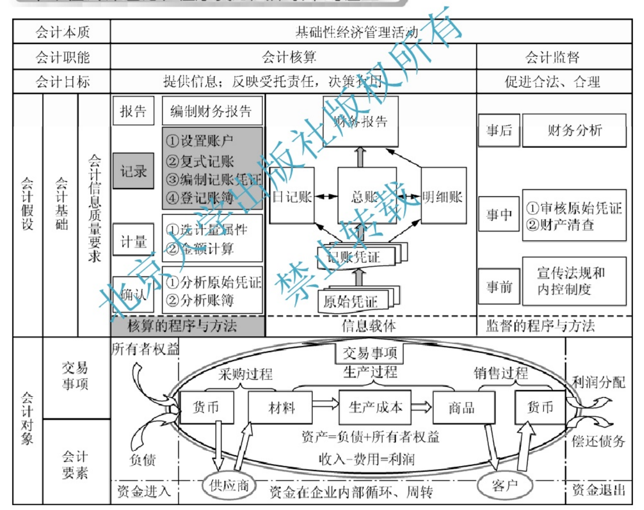
2．将确认、计量的结果填入表 5-32。

表 5-32　会计确认与计量的结果

会计程序	会计确认		会计计量	会计记录
	会计科目	明细科目	金额/元	
交易事项经济特征				

第 6 章 会计记录

本章在会计理论、程序及方法体系中的位置



本章要点

知识要点	掌握程度	相关知识
会计记录 设置账户	(1) 明确账户的概念及其设置依据 (2) 熟悉账户结构	会计记录、账户、总分类账户、明细账、日记账、“T”字账、总账与明细账之间的关系
复式记账	(1) 熟悉复式记账的含义、依据、种类 (2) 掌握借贷记账法的账户结构、记账规则	复式记账，单式记账法，复式记账的依据，借贷记账法，借贷的含义，账户结构，记账规则

续表

知识要点	掌握程度	相关知识
编制记账凭证	掌握会计分录、记账凭证的含义及编制方法	会计分录、简单分录、复合分录、通用记账凭证、收、付、转凭证、记账凭证的编制方法
登记账簿	熟悉登记的依据、平行登记方法、错账更正方法、账目核对方法	账簿登记要求、平行登记要点、错账更正方法、核对账目内容

会计记录是将每次会计确认和计量的结果记录于记账凭证，再记入到账簿之中并逐渐累计余额的过程，是编制会计报告的基础，是会计核算提供会计信息两个阶段中的账簿记录阶段。要将会计确认、计量的结果记录于账簿之中，首先，必须设置账户，为会计确认、计量的结果设置一个可以分类、连续记录的载体。其次，要选定一种复式记账的方法，这种记账方法决定了账户的结构及其名称、记账规则、试算平衡的方法等。最后，记录需要两个步骤：一是初次记录，即将会计确认、计量的结果编制成记账凭证，以便审核、改正；二是正式记录，即根据经审核无误的记账凭证登记账簿。本章按照设置账户、复式记账、编制记账凭证、登记账簿四种会计记录方法展开。

6.1 设 置 账 户

6.1.1 账户及其基本结构

1. 账户的含义

会计记录是将每次会计确认和计量的结果记录于账簿之中，并逐渐进行累计的过程。账簿就是账本，“账”就是指会计账户，一般称为账户，是会计记录的载体，是累计记录会计确认和计量结果的地方；目的是提供反映受托责任、有助于决策的会计信息；会计确认、计量都是按会计科目分类进行的，作为会计记录载体的账户，也必须按会计科目分类设置；在某一会计期间，交易或者事项完全可能引起某一会计科目发生多次的增加或者减少的变化，其结果需要累计，因此，会计账户应当具有一定的格式或者结构，能够条理清晰地、多次地反映会计科目所反映的经济内容增减变化的过程及其结果。

账户是根据会计科目开设的，具有一定结构，用于累计记录经会计确认、计量的该会计科目内容发生增减变化及其结果的一种会计信息载体。

企业交易或者事项引起哪些类别的会计科目发生增减变化，或者说会计确认、计量了哪些会计科目的增减变化，企业就应当设置哪些类别的会计账户。会计科目有总分类科目与细分类明细科目之分，会计账户同样有总分类账户和明细分类账户之分。会计科目按照会计要素分类，可以分为有资产类、负债类、所有者权益类、收入类、费用类、利润类，账户也同样可以分为上述各类；将“生产成本”、“制造费用”等反映生产成本的会计科目称为成本类科目，据此设置的账户，也被称为成本类账户；将收入、费用、利得、损失与形成利润相关的科目类别称为损益类，据此设置的账户也称为损益类账户。总之，一个企业的交易或者事项引起哪些会计科目发生增减变化，企业就必须设置相应的账户，用以记

录其增减变化及其结果。会计科目有什么样的分类，账户就有什么样的分类。在会计实务中，提到会计科目就是指会计账户。

2. 账户的结构

账户的结构，是记录会计科目反映的经济内容发生增减变化及其结果的格式，是将账户这个载体划分为不同的区间，每个区间集中地、连续地反映会计科目某一个方面发生变化的内容，不同的区间结合在一起形成的结构，能反映该会计科目增减变化及其结果的全貌。

由于采用的记账方法不同，会计科目本身所反映的内容不同，需要反映的详细程度不同，会计账户的具体结构都会有所不同，但是，就账户所反映该会计科目增减变化及其结果的本质而言，账户的结构至少应包括账户的名称——会计科目，反映其增加、减少、余额等几个部分，一般称为账户的基本结构。除此之外，还要包括发生增减变化的日期、依据的凭证号数、摘要等辅助性栏目。具有代表性的账户结构见表 6-1。

表 6-1 账户结构

会计科目：银行存款 单位：元

20××年		凭证号数	摘 要	增加	减少	余额
月	日					
1	1		期初余额			10 000
	5	记 1	存入销货款	20 000		30 000
	6	记 3	支付材料款		15 000	15 000
	30	记 20	存入销货款	10 000		25 000
	31		本期合计	30 000	15 000	25 000

账户中增加、减少与余额之间的关系可以表述为

期末余额＝期初余额＋本期增加发生额－本期减少发生额

根据表 6-1 资料，分别计算月末(31 日)、5 日末、6 日末的余额：

1 月 31 日末余额＝期初余额＋本期增加发生额－本期减少发生额

＝(10 000＋30 000－15 000)元＝25 000 元

1 月 5 日末余额＝期初余额＋本期增加发生额－本期减少发生额

＝(10 000＋20 000－0)元＝30 000 元

1 月 6 日末余额＝期初余额＋本期增加发生额－本期减少发生额

＝(10 000＋20 000－15 000)元＝15 000 元

教学上为了简便、重点地反映某一会计科目的增减变化及其结果，常常将账户的基本结构简化地表述为“开”字形账户或“T”字形账户(以下简称“T”字账)，如图 6-1 所示。

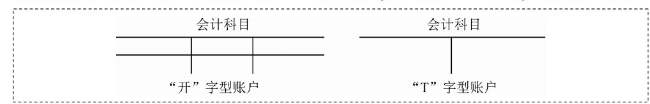


图 6.1 账户的简化结构

“开”字形账户分为三栏，分别表示增加、减少、余额；“T”字形账户(又称“丁”字形账户)分为左右两方(栏)，一方表示增加，另一方表示减少，其余额一般放在增加一方。在教学上选用“T”字形账户较多。

6.1.2 设置账户的步骤

设置账户是会计记录的一种方法，是根据会计确认、计量涉及的会计科目而设置账户的过程，是为反映会计要素及其所属的会计科目增减变化情况设置的载体。会计科目有总分类科目和明细分类科目之分，据此设置的账户也有总分类账户和明细分类账户之分。企业设置账户应采用以下步骤。

1. 依据会计确认、计量的会计科目设置总分类账户

(1) 对于上期期末有余额的账户，本期期初都要继续设置相应的账户。上期期末有余额证明在此之前企业曾经发生引起该会计科目增减变化的交易或者事项，本期不论是否继续发生相应的交易或者事项，这一会计科目的信息都是信息使用者关心的信息，因此，应当开设相应的账户，上期期末的余额就等于本期期初的余额。期初、期末有余额的账户，一般为资产(包括成本)类、负债类和所有者权益类账户。收入、费用等损益类账户一般期初、期末没有余额。

(2) 本期会计确认、计量的会计科目，超出期初已设置的会计账户部分，应当补充设置这些账户。对此，期初可以按预计的情况设置相应的账户，也可以在其发生时设置。收入、费用等损益类账户都属于这种情况，企业本期发生新的交易或者事项也需补充设置部分资产类、负债类、所有者权益类账户。

企业交易或者事项引起哪些会计科目所反映的经济内容发生增减变化，就要对哪些会计科目进行确认、计量，企业必须依据会计确认、计量的会计科目设置相应的账户，企业设置的账户体系要完整，不能遗漏。企业交易或者事项不涉及的会计科目，则不必设置相应的账户。

(3) 总分类账户的结构。总分类账户主要是用于记录会计科目增减变化的金额，所以一般采用三栏式即可满足提供综合会计信息的需要，见表6-1。教学上可以采用“T”字账。

(4) 总分类账户的集合，一般称为总账或总账账簿，为明确会计记录的责任、会计记录的方便，会计账簿除账户外还包括账簿启用表、目录等内容。

2. 依据会计确认、计量的会计科目所属的明细科目设置明细账户

(1) 为了详细反映总分类账户包括的具体内容发生的增减变化的信息，一般应当按照其明细科目设置明细账户。对于会计准则规定的明细科目，按准则规定的名称设置；对于会计准则没有规定明细科目的，企业可根据会计确认的名称设置明细账户。

(2) 明细分类账户的结构：主要包括三栏式、数量金额式、多栏式。

① 对于只涉及金额的明细账户，如应收账款明细账、应付账款明细账、其他应收款明细账，一般采用“三栏式”账户结构，其格式同表6-1类似，在此不再赘述。

② 对既要反映数量又要反映金额的明细账户，如原材料、库存商品等明细账，一般采用“数量金额式”账户结构，其格式见表6-2。

表 6-2 原材料明细账

材料类别：原料及主要材料 存放地点：1 号库
材料名称：圆钢 计量单位：吨
材料编号：0111 储备定额：10 吨

×年		凭证字号	摘要	增加			减少			余额		
月	日			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
1	1		上年结转							5	3 500	17 500
1	10	记 5	购进	5	3 500	17 500				10	3 500	35 000

③ 对于需要反映增加或者减少一方多个详细项目增减变化的明细账，如生产成本明细账、管理费用明细账、主营业务收入明细账等，一般采用“多栏式”账户结构，其中生产成本明细账格式见表 6-3。

表 6-3 生产成本明细账

产品名称：A 产品 单位：元

×年		凭证字号	摘要	借方(增加)			
月	日			直接材料	直接人工	制造费用	合计
1	1		上年结转	10 000	10 000	5 000	25 000

(3) 某类明细账户的集合，一般称为某明细账，或某明细分类账簿。

根据会计科目、明细科目开设的账户统称为分类账户，各种分类账户的集合又称分类账簿。总分类账簿应当采用订本式账簿(连续编号并装订成册)，明细账可以采用订本式(如应收账款等只反映金额的明细账)、活页式(活页账是把零散的账页装在账夹内，可以随时增添账页的账簿，存货明细账可以采用活页式)、卡片式(将硬卡片作为账页，放在卡片箱内保管的账簿，固定资产明细账可采用卡片式)。采用会计电算化的企业，所有的账簿定期都要打印出来装订成册，并按规定保管。

3. 总分类账与明细分类账之间的关系

总分类账户是用于记录某一会计科目增减变化及其结果的载体，明细分类账户是用于记录会计科目所属的明细会计科目增减变化及其结果的载体。总分类账户与明细分类账户之间存在如下关系：

(1) 总账对其所属的明细账起着统驭的作用。总账提供该会计科目包含经济内容的总括信息，明细账提供会计科目下某一个方面的具体信息，总账的金额等于其所属各明细账金额的合计数。

(2) 明细账对其总账起着补充、解释与说明的作用。总分类账户提供的信息不够具体，且只能提供货币信息。明细账记录的内容是分项、具体的信息，不仅可以提供详细的金额信息，而且对财产物资等经济内容能够提供实物数量信息。总账与明细账结合既可以提供总括信息又可以提供详细、具体的信息，能满足信息使用者对会计信息的要求。

4. 依据“库存现金”、“银行存款”科目设置日记账

日记账又称序时账，是指按交易或者事项引起会计科目发生增减变化的先后顺序逐日逐笔登记的账户。按其记录会计科目的种类不同，分为特种日记账和普通日记账。特种日记账主要是指库存现金日记账、银行存款日记账，是对企业重要的、备受关注的库存现金、银行存款进行序时的、逐笔的记录并逐日结出余额的账户。普通日记账是指按照交易或者事项发生的先后顺序，逐笔确定会计分录，并作为登记总分类账户、明细分类账户的依据的账簿，又称分录簿，其功能同记账凭证类似，实务中应用较少。

企业应当根据“库存现金”、“银行存款”科目分别设置库存现金日记账、银行存款日记账，用以序时地、逐笔地、详细地反映其增减变化情况。

(1) 日记账。一般采用三栏式，分别反映其增减变化及其结果的金额。由于库存现金、银行存款备受人们的关注，一般还要增设一个对方科目栏次，便于了解其来龙去脉，对于银行存款日记账一般还要设置一栏反映引起银行存款增减变化的结算凭证种类及其号数。银行存款日记账的格式见表 6-4。

表 6-4　银行存款日记账

20××年		凭证字号	摘要	结算凭证		对方科目	增加	减少	余额
月	日			种类	号数				

(2) 库存现金日记账、银行存款日记账。一般应分别单独集合成一本。日记账或称序时账的集合又称序时账簿。应当采用订本式账簿。采用会计电算化的企业，定期要打印输出，装订成册。

账簿按用途分为分类账、序时账之外，还有一种不按会计科目开设，也没有固定结构的账簿，被称为“备查簿”。备查簿又称辅助账簿，是用来记载序时账簿、分类账簿中不能记载(如企业经营租入的机器设备，不属于企业的资产，当然就不能记入分类账中)但又与企业经济责任或义务有关的内容，以便查考。

6.2 复式记账

6.2.1 单式记账与复式记账

复式记账是会计记录的一种方法，是相对于单式记账而言的。

1. 单式记账

单式记账，是一种围绕现金(包括银行存款)及债权、债务等方面进行单方面记录的一种记账方法。因此，只设置现金(包括存在银行里的现金)、债权、债务等几个方面的账户，对发生的任何一笔交易或者事项，首先，看是否涉及现金、债权、债务等几个方面，涉及的才考虑记录，不涉及的不考虑记录。其次，如果只涉其中一个方面账户的交易或者事项，

则只在该账户中做单方面的增减记录，而不管其“来龙”(从何而来、来路)或者“去脉”(去向何方、去路)。例如，用银行存款购买材料 100 元，只记录银行存款减少 100 元，而不记录材料增加 100 元。只有当该笔交易或者事项涉及上述(现金、债权、债务)其中两个方面时才在两个账户进行双重记录。例如，用银行存款偿还债务 100 元，一方面减少银行存款 100 元，另一方面减少债务 100 元。由此可见，单式记账法其记录非常简单，但是单式记账法提供的会计信息不完整，不能反映一笔交易或者事项的来龙去脉，会计信息之间失去了必然联系，无法印证，不涉及现金、债权、债务的交易或者事项的信息没有记录。因此，不能满足信息使用者，特别是企业外部信息使用者对企业财务状况、经营成果、现金流量等方面的信息要求，早已被复式记账法所取代。

2. 复式记账的含义与理论依据

1) 复式记账的含义

复式记账是指对企业发生的每一笔交易或者事项，都要以相等的金额在反映其来龙去脉的两个或两个以上相互联系的账户中进行记录，借以反映该笔交易或者事项所引起的会计科目及其金额增减变化的一种记账方法。

任何一笔交易或者事项引起的资金运动都有“来龙”(来路)和“去脉”(去路)两个方面，而且，“来龙”与“去脉”的金额必然相等，主要有以下 3 种情况。

(1) 一个来路一个去路。如向银行借入短期借款 1 万元，款项存入银行。这里“短期借款”账户就是资金运动的来路，“银行存款”账户就是资金运动的去路，来路和去路的金额都是 1 万元。

(2) 一个来路两个或两个以上的去路。如用银行存款 117 元，购买材料 100 元，支付增值税税款 17 元，这里“银行存款”账户就是资金运动的来路，“原材料”和“应交税费”账户就是资金运动的去路，来路和去路的金额都是 117 元。

(3) 两个或两个以上的来路一个去路。如销售商品取得收入 200 元，同时代税务机关向客户收取增值税税款 34 元，共收到银行存款 234 元，这里“主营业务收入”和“应交税费”账户是资金运动的来路，“银行存款”账户就是资金运动的去路，来路和去路的金额都是 234 元。

2) 复式记账的理论依据

复式记账的理论依据是交易或者事项引起资金运动的内在规律性。资金运动的内在规律包括两个方面：一是资金运动最少有一个来路一个去路。因此，复式记账要在反映来路和去路的两个或两个以上相互联系的账户中进行记录。二是一定来路的资金，必有一定的去路，来路与去路的资金数额一定相等。因此，复式记账要以相等的金额在反映其来路的账户与反映其去路的账户中进行记录。

复式记账所要记录的账户名称及增减变化方向，要根据会计确认的结果确定；记入账户的金额要根据会计计量的结果确定。按照资金运动内在规律进行复式记账，就能将交易或者事项引起的会计科目及其金额的增减变化情况全面、完整地反映出来，进而形成的财务状况、经营成果和现金流量等方面的会计信息，才能反映企业管理层受托责任的履行情况，有助于信息使用者作出经济决策。

复式记账因其记账符号、记账规则等内容的不同，主要有收付记账法、增加记账法、借贷记账法三种。其中，借贷记账法是全世界范围内通用的记账方法。我国《企业会计准则》规定，企业应当采用借贷记账法。

6.2.2 借贷记账法

借贷记账法是以“借”和“贷”作为记账符号的一种复式记账方法。借贷记账法大约完善于 14—15 世纪的意大利，起初，银行资本家对于吸收的存款，记在“贷主”的名下，表示这笔钱从贷主那里来，也是债务(应付款)的增加；对外发放的贷款，记在“借主”的名下，表示这笔钱去向了借主，也是债权(应收款)的增加。随着借贷记账法的广泛应用，借贷不仅仅表示从哪里来到哪里去的债务、债权的增减变化，逐渐扩展到各项资产、负债、所有者权益、收入、费用的增减变化，借贷渐渐失去其原本的含义，成为纯粹的一种记账符号。借贷记账法的内容主要包括借贷记账法的记账符号、账户结构、记账规则、试算平衡等几个方面。

1. 借贷记账法的记账符号

记账符号是用来表示应记入会计账户中反映增加一方或减少一方的标记。“借”、“贷”是借贷记账法的记账符号，“借”表示记入账户的借方，“贷”表述记入账户的贷方。借方既可以表示增加，也可以表示减少；贷方既可以表示增加，也可以表示减少；而且，“借”和“贷”并不固定表示增加或减少。“借”、“贷”之间总是表现为矛盾的相互对立的含义，对会计等式左边的资产类、费用类账户，“借”表示增加，“贷”表示减少，或者说，增加记借方，减少记贷方；对于会计等式右边的负债类、所有者权益类、收入类账户，“贷”表示增加，“借”表示减少，或者说，增加记贷方，减少记借方。

借贷记账法的“借”、“贷”含义如图 6.2 所示。

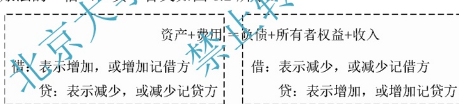


图 6.2 借、贷的含义

2. 借贷记账法的账户结构

借贷记账法账户的基本结构，分为借方、贷方和余额。在“T”字账的情况下，账户分为左右两方，左方为借方，右方为贷方，余额一般在增加一方。由于不同的会计要素借贷有不同的含义，下面分别从会计等式左侧、右侧两个方面介绍各要素的账户结构。

1) 资产类、费用类账户的结构

资产类(包括成本类)账户的借方记增加，贷方记减少，有余额在借方。资产类账户的期末余额与期初余额、本期借方发生额、贷方发生额之间的关系如下：

期末借方余额＝期初借方余额＋本期借方发生额－本期贷方发生额

费用类账户借方记增加、贷方记减少，与资产类账户一致。对于费用类账户，平时一般只有反映费用增加的借方发生额，期末将借方发生额合计结转到“本年利润”账户中，才有费用减少的贷方发生额，结转后费用类账户无余额。

资产类、费用类账户的基本结构如图 6.3 所示。

借方	资产类账户 贷方
期初余额 ××× 本期增加额×××	本期减少额×××
期末余额 ×××	

借方	费用类账户 贷方
本期增加额×××	本期减少额×××

图 6.3 等式左侧账户结构

2) 负债类、所有者权益类、收入类账户的结构

负债类、所有者权益类账户的贷方记增加，借方记减少，有余额在贷方。负债、所有者权益账户的期末余额与期初余额、本期贷方发生额、本期借方发生额之间的关系如下：

期末贷方余额＝期初贷方余额＋本期贷方发生额－本期借方发生额

收入类账户贷方记增加，借方记减少，与负债、所有者权益类账户一致。对于收入类账户，平时一般只有反映收入增加的贷方发生额，期末将结算出的贷方发生额合计结转到“本年利润”账户才有收入减少的借方发生额，结转后收入类账户无余额。

负债类、所有者权益类、收入类账户的基本结构如图 6.4 所示。

借方	负债、所有者权益类账户 贷方
本期减少额×××	期初余额 ××× 本期增加额×××
	期末余额 ×××

借方	收入类账户 贷方
本期减少额×××	本期增加额×××

图 6.4 等式右侧账户结构

将借贷记账法下账户的借方、贷方、余额含义归纳如图 6.5 所示。

借方	贷方
资产的增加 费用的增加 负债的减少 所有者权益的减少 收入的减少	资产的减少 费用的减少 负债的增加 所有者权益的增加 收入的增加
借方余额：资产	贷方余额：负债或所有者权益

图 6.5 账户结构的含义

资产类账户的余额在借方，负债、所有者权益类账户的余额在贷方。反之，根据账户余额的所在方向，也可以判断账户的性质，账户有借方余额则应为资产类账户，如为贷方余额则为负债或者所有者权益类账户。因此，借贷记账法可以设置资产、负债双重性账户，期末依据余额在借方还是贷方，判断其是资产还是负债，以降低会计核算的成本。例如，将企业与某一客户之间发生的应收账款与预收账款两方面的内容合并设置一个双重性明细账户(账户名称采用应收账款的某客户或预收账款的某客户两者均可，谁先发生就用谁的名称)，期末，如为借方余额，则为资产的应收账款；如为贷方余额，则为负债的预收账款。又如，将企业与某一供应商之间发生的应付账款与预付账款两个方面的内容合并设置一个双重性明细账户(账户名称用应付账款的某供应商或预付账款的某供应商两者均可，谁先

发生就用谁的名称)，期末，如为借方余额，则为资产的预付账款；如为贷方余额，则为负债的应付账款。

3．借贷记账法的记账规则

记账规则是指将交易或者事项引起会计科目增减变化记入相应的账户之中所必须遵循的规律、法则。

借贷记账法的记账规则是“有借必有贷，借贷必相等”。“有借必有贷”是指对于任何一笔交易或者事项，都要记入一个(或几个)账户的借方和另一个(或几个)账户的贷方，不存在只记入账户的借方(或贷方)而不记入账户贷方(或借方)的情况，是对记账方向的要求；“借贷必相等”是指对于任何一笔交易或者事项，记入账户借方的金额必须等于记入账户贷方的金额，不存在不等的情况，是对记账金额的要求。

举例证明借贷记账法的记账规则。假如少林科技有限责任公司20××年1月期初账户余额见表6-5。

表6-5 期初余额

账户名称	借方余额/元	账户名称	贷方余额/元
银行存款	200 000	短期借款	200 000
原材料	200 000	应付账款	100 000
		应交税费	100 000
库存商品	300 000	实收资本	500 000
固定资产	400 000	资本公积	200 000
合　计	1 100 000	合　计	1 100 000

【例6-1】1月5日，本公司根据协议，接收武当科技有限责任公司投资400 000元，协议规定其拥有注册资本份额为400 000元，款项400 000元存入银行。其确认、计量见表6-6。

表6-6 1月5日会计确认、计量

会计程序	会计确认		会计计量
	会计科目	明细科目	金额/元
交易事项经济特征	＋银行存款		400 000
	＋实收资本	武当科技	400 000

根据借贷记账法的账户结构，会计记录如图6.6所示。

借方	实收资本	贷方	借方	银行存款	贷方
	初余 500 000		初余 200 000		
	① 400 000 →		① 400 000		

图6.6 1月5日会计记录

结论：该笔交易或者事项引起会计等式两侧会计要素同增，记入“银行存款”账户的借方，记入“实收资本”账户的贷方；记入借方、贷方的金额均为400 000元，体现了“有借必有贷，借贷必相等”的记账规则。

【例 6-2】1 月 10 日从银行借入 6 个月借款 100 000 元，年利率为 7.2%，款项已存入银行。其确认、计量见表 6-7。

表 6-7　1 月 10 日会计确认、计量

会计程序	会计确认		会计计量
	会计科目	明细科目	金额/元
交易事项经济特征	＋银行存款		100 000
	＋短期借款		100 000

根据借贷记账法的账户结构，会计记录如图 6.7 所示。

借方	短期借款	贷方
	初余 200 000	
	② 100 000	

借方	银行存款	贷方
初余 200 000		
① 400 000		
② 100 000		

图 6-7　1 月 10 日会计记录

结论：该笔交易或者事项引起会计等式两侧会计要素同增，记入“银行存款”账户的借方，记入“短期借款”账户的贷方；记入借方、贷方的金额均为 100 000 元，体现了“有借必有贷，借贷必相等”的记账规则。

【例 6-3】1 月 7 日，从南方材料有限责任公司购进甲材料 1 000 千克，单价 20 元，金额 20 000 元；乙材料 1 000 千克，单价 10 元，金额 10 000 元；货款 30 000 元，增值税税款 5 100 元，共计 35 100 元，款项以银行存款支付，材料验收入库。其确认、计量见表 6-8。

表 6-8　1 月 7 日会计确认、计量

会计程序	会计确认		会计计量
	会计科目	明细科目	金额/元
交易事项经济特征	＋原材料	甲材料	20 000
		乙材料	10 000
	－应交税费	应交增值税	5 100
	－银行存款		35 100

根据借贷记账法的账户结构，会计记录如图 6.8 所示。

借方	银行存款	贷方
初余 200 000	③ 35 100	
① 400 000		
② 100 000		

借方	原材料	贷方
初余 200 000		
③ 30 000		

借方	应交税费	贷方
③ 5 100	初余 100 000	

图 6-8　1 月 7 日会计记录

结论：该笔交易或者事项既涉及会计等式左侧资产要素内部此增彼减，又涉及等式两侧要素同时减少。记入“原材料”账户的借方、“应交税费”账户的借方；记入“银行存款”账户的贷方；记入借方的金额合计为 35 100 元，记入贷方的金额为 35 000 元，体现了“有借必有贷，借贷必相等”的记账规则。

【例 6-4】1 月 10 日，仓库发出甲材料 40 000 元，乙材料 35 000 元，其中，A 产品耗用甲材料 1 000 千克，单价 20 元；耗用乙材料 2 000 千克，单价 10 元；共计材料 40 000 元。B 产品耗用甲材料 1 000 千克，单价 20 元；耗用乙材料 1 500 千克，单价 10 元，共计材料 35 000 元。其确认、计量见表 6-9。

表 6-9　1 月 10 日会计确认、计量

会计程序	会计确认		会计计量
	会计科目	明细科目	金额/元
交易事项经济特征	＋生产成本	A 产品	40 000
		B 产品	35 000
	－原材料	甲材料	40 000
		乙材料	35 000

根据借贷记账法的账户结构，会计记录如图 6.9 所示。

借方　原材料　贷方
初余 200 000
③ 30 000
④ 750 000
借方　生产成本　贷方
④ 750 000

图 6-9　1 月 10 日会计记录

结论：该笔交易或者事项涉及会计等式左侧资产要素内部此增彼减。记入“生产成本”账户的借方；记入“原材料”账户的贷方；记入借方的金额合计为 75 000 元，记入贷方的金额为 75 000 元，体现了“有借必有贷，借贷必相等”的记账规则。

【例 6-5】1 月 31 日，结算本月应付职工薪酬，其中，制造 A 产品的职工薪酬 40 000 元，制造 B 产品的职工薪酬 10 000 元，车间管理人员薪酬 10 000 元，企业管理人员薪酬 20 000 元。本月薪酬尚未发放。其确认、计量见表 6-10。

表 6-10　1 月 31 日会计确认、计量

会计程序	会计确认		会计计量
	会计科目	明细科目	金额/元
交易事项经济特征	＋生产成本	A 产品	40 000
		B 产品	10 000
	＋制造费用		10 000
	＋管理费用		20 000
	＋应付职工薪酬		80 000

根据借贷记账法的账户结构，会计记录如图 6.10 所示。

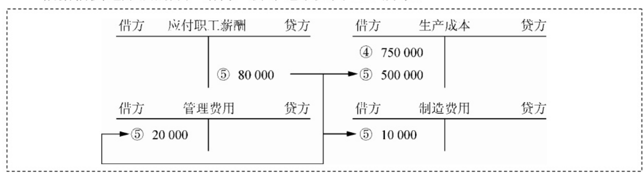


图 6.10　1 月 31 日会计记录

结论：该笔交易或者事项既涉及会计等式左侧资产、费用要素与等式右侧负债同增。记入“生产成本”账户的借方、“制造费用”账户的借方、“管理费用”账户的借方；记入“应付职工薪酬”账户的贷方；记入借方的金额合计为 80 000 元，记入贷方的金额为 80 000 元。体现了“有借必有贷，借贷必相等”的记账规则。

【例 6-6】1 月 20 日，按合同销售给峨眉公司 A 产品 100 台，单位售价 200 元，金额 20 000 元；B 产品 100 台，单位售价 120 元，金额 12 000 元，货款共计 32 000 元，代收增值税税款 5 440 元，货款及税金共计 37 440 元，款项尚未收到。其确认、计量见表 6-11。

表 6-11　1 月 20 日会计确认、计量

会计程序	会计确认		会计计量
	会计科目	明细科目	金额/元
交易事项经济特征	＋应收账款	峨眉公司	37 440
	＋主营业务收入		32 000
	＋应交税费	应交增值税	5 440

根据借贷记账法的账户结构，会计记录如图 6.11 所示。

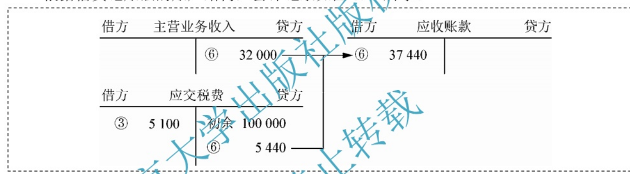


图 6.11　1 月 20 日会计记录

结论：该笔交易或者事项既涉及会计等式左侧资产与等式右侧负债、收入同增。记入“应收账款”账户的借方；记入“主营业务收入”账户的贷方、“应交税费”账户的贷方；记入借方的金额合计为 37 440 元，记入贷方的金额为 37 440 元，体现了“有借必有贷，借贷必相等”的记账规则。

【例 6-7】1 月 22 日，用资本公积 10 000 元转增资本。其确认、计量见表 6-12。

表 6-12　1 月 22 日会计确认、计量

会计程序	会计确认		会计计量
	会计科目	明细科目	金额/元
交易事项经济特征	－资本公积		10 000
	＋实收资本		10 000

根据借贷记账法的账户结构，会计记录如图 6.12 所示。

借方　实收资本　贷方
初余　500 000
①　400 000
⑦　10 000
借方　资本公积　贷方
初余　200 000
⑦　10 000

图 6.12　1 月 22 日会计记录

结论：该笔交易或者事项引起会计等式右侧会计要素此增彼减，记入“资本公积”账户的借方，记入“实收资本”账户的贷方；记入借方、贷方的金额均为 10 000 元，体现了“有借必有贷，借贷必相等”的记账规则。

【例 6-8】1 月 26 日，用银行存款偿还应付账款 5 000 元。其确认、计量见表 6-13。

表 6-13　1 月 26 日会计确认、计量

会计程序	会计确认		会计计量
	会计科目	明细科目	金额/元
交易事项经济特征	一应付账款		5 000
	一银行存款		5 000

根据借贷记账法的账户结构，会计记录如图 6.13 所示。

借方	银行存款	贷方
初余 200 000	③ 35 100	
① 400 000	⑧ 5 000	
② 100 000		

借方	应付账款	贷方
⑧ 5 000	初余 100 000	

图 6.13　1 月 26 日会计记录

结论：该笔交易或者事项引起会计等式双方会计要素同减，记入“应付账款”账户的借方，记入“银行存款”账户的贷方；记入借方、贷方的金额均为 5 000 元，体现了“有借必有贷，借贷必相等”的记账规则。

4. 账户的对应关系

账户的对应关系是指因一笔交易或者事项将两个或两个以上的账户联系在一起而形成的相互对应的关系。例 6-2 中的“银行存款”账户与“短期借款”账户之间的相互对应的借与贷之间的关系就是账户的对应关系。“短期借款”账户与“银行存款”账户之间就是互为对应账户；例 6-3 中“银行存款”账户贷方与“原材料”和“应交税费”两个账户的借方之间有对应关系，但是“原材料”账户的借方与“应交税费”账户的借方之间没有相互对应关系。如果账户的对应关系有误，说明会计的反映过程不可靠，可能是确认有误或是记录有误。

为了增加会计反映过程的可靠性，对于任何一笔交易或者事项引起的会计要素及其会计科目发生增减变化，在记账之前要将会计确认、计量的结果按照借贷记账法的要求先编制一份记账凭证，作为初次记录，经过对其确认的会计科目、记账方向、计量的金额等进行认真的审核，正确无误后才能正式记录到账户中。记账凭证是记账的直接依据，记账凭证的核心内容就是会计分录。

6.3　编制记账凭证

6.3.1　会计分录

1. 会计分录的含义

会计分录是一笔交易或者事项发生后，将会计确认、计量的结果按照复式记账法(这里

主要指借贷记账法)的要求，指明应分别记录的账户名称、记账方向及其金额的一种记录形式。会计分录是记账凭证的核心内容，教学上常常用会计分录代替记账凭证，以突出重点，减少篇幅。会计分录简称分录。账户的名称(亦即会计科目)、记账方向及其金额是会计分录中的三个不可或缺的内容，又称会计分录的三个要素。

2. 会计分录的内容、格式

会计分录的内容包括账户名称(会计科目)、记账方向(借或贷)、记账金额三个方面。其在会计分录中的排列顺序为记账方向、会计科目、金额。在采用借贷记账法记账的情况下，编制的会计分录，习惯上将借记的账户名称及其金额写在上方，将贷记的账户名称及其金额写在下方，且“贷”较“借”后退一个汉字；金额应三个数字一组，组与组之间空一个数字，贷方金额的个位较借方金额的个位后退一组数字(或后退一个汉字)；金额×××后面不用写“元”。借贷记账法会计分录的格式如下：

借：A 会计科目　　×××　×××
　贷：B 会计科目　　　×××　×××

3. 会计分录编制的依据

会计分录中借或贷的科目，要依据会计确认的结果编制；会计分录中的金额要依据会计计量的结果编制。根据例 6-1～例 6-8 交易或者事项编制的会计分录(金额：元)如下：

(1) 根据例 6-1 编制的会计分录：

借：银行存款　　400 000
　贷：实收资本　　　400 000

(2) 根据例 6-2 编制的会计分录：

借：银行存款　　100 000
　贷：短期借款　　　100 000

(3) 根据例 6-3 编制的会计分录：

借：原材料——甲材料　　20 000
　　　　——乙材料　　10 000
　应交税费　　5 100
　贷：银行存款　　　35 100

(4) 根据例 6-4 编制的会计分录：

借：生产成本——A 产品　　40 000
　　　　——B 产品　　35 000
　贷：原材料——甲材料　　　40 000
　　　　——乙材料　　　35 000

(5) 根据例 6-5 编制的会计分录：

借：生产成本——A 产品　　40 000
　　　　——B 产品　　10 000
　制造费用　　10 000
　管理费用　　20 000
　贷：应付职工薪酬　　　80 000

(6) 根据例 6-6 编制的会计分录：

借：应收账款	37 440	
贷：主营业务收入		32 000
应交税费		5 440

(7) 根据例 6-7 编制的会计分录：

借：资本公积	10 000	
贷：实收资本		10 000

(8) 根据例 6-8 编制的会计分录：

借：应付账款	5 000	
贷：银行存款		5 000

4. 会计分录的分类

会计分录按照一笔交易或者事项涉及的会计科目多少，分为简单分录和复合分录两种。简单会计分录，是指由两个会计科目所组成的会计分录，如根据例 6-1、例 6-2、例 6-7、例 6-8 编制的会计分录就属于简单会计分录。复合分录(也称复杂分录)是指由两个以上会计科目组成的会计分录，如根据例 6-3～例 6-6 编制的会计分录就属于复合会计分录。

6.3.2 记账凭证

1. 记账凭证的含义

记账凭证是指交易或者事项发生后，用于记载根据会计确认、计量结果编制的会计分录并作为登记账簿直接依据的凭证。记账凭证与原始凭证一起统称为会计凭证。原始凭证是交易或者事项的载体；记账凭证是会计确认、计量结果的载体，或者说是会计分录的载体，是会计记录中的初次记录，经过审核无误，作为记账(正式记录)依据。

2. 记账凭证的分类及其编制方法

记账凭证有通用记账凭证、专用记账凭证两种基本类型可供选用。在某一会计期间，企业一般只能选择其中一种记账凭证(通用或专用)。

在手工记账的情况下，对于交易或者事项较多的企业，为了减少登记总账的工作量，可以对通用记账凭证或专用记账凭证进行定期汇总，编制成“科目汇总表”或根据专用记账凭证编制成“汇总记账凭证”并据此登记总账，以减少登记总账的次数。

内容扩展

依据记账凭证直接登记总账被称为“记账凭证核算组织程序”；依据科目汇总表登记总账被称为“科目汇总表核算组织程序”；依据汇总记账凭证登记总账被称为“汇总记账凭证核算组织程序”。亦即依据什么登记总账就被称为什么核算组织程序。

采用会计电算化的企业或规模小的企业，一般无需对通用记账凭证或专用记账凭证进行汇总。

1) 通用记账凭证

通用记账凭证是用来记载所有根据会计确认、计量结果编制会计分录的记账凭证。通

用记账凭证体现了对交易或者事项引起的所有会计科目增减变化都同等看待，不突出任何一类会计科目增减变化的会计分录载体。通用记账凭证的格式与会计分录的格式、账户的格式相似。通用记账凭证在会计电算化企业应用更为广泛。根据例 6-1 资料(参见例 4-1)编制通用记账凭证的格式见表 6-14。

表 6-14　记账凭证

20××年 1 月 5 日　　　　编号第 1 号

摘　要	会计科目	明细科目	借方金额	贷方金额	记账	
接受武当公司投资	银行存款		400 000			附件 2 张
	实收资本	武当公司		400 000		
合　计			¥400 000	¥400 000		

会计主管：×××　记账：×××　审核：×××　出纳：×××　制单：×××

其编制方法如下：

(1) 编制的基础依据是审核无误的交易或者事项的载体——原始凭证或汇总原始凭证，编制的直接依据是对其进行会计确认、计量的结果。

(2) 记账凭证上的日期，为编制记账凭证的日期(一般应与交易或者事项发生日期在同一会计期间)。

(3) 编号第×号，按月发生的交易或者事项的顺序从 1 号开始排列。

(4) 摘要。摘取交易或者事项的要点，在能说明会计分录原因的情况下，越简单越好。

(5) 会计科目、明细科目、金额。按确认、计量的会计分录编制，书写金额时要尽量靠近底线书写，数字高度以等于该行高度的 1/2 为宜。

(6) 记账，亦即记账标记。是该行会计科目及其金额记账后，应做的标记，一般记账后打“√”。

(7) 附件×张。是指交易或者事项的载体——原始凭证的张数。

(8) 最下一行的签章，其中制单为编制记账凭证的人。

(9) 如果一笔交易或者事项，会计确认的会计科目数量超出了一张记账凭证的行数，则可以用两张以上的凭证，为此，“编号第×号”可采用“分数编号法”，即按该项交易或者事项所需记账凭证的张数编制分号。例如，该笔交易或者事项为本月的第 10 笔，本交易或者事项涉及的会计科目多，需要三张记账凭证才能写下，这三张凭证的编号应分别为：编号第 $10\frac{1}{3}$ 号、编号第 $10\frac{2}{3}$ 号、编号第 $10\frac{3}{3}$ 号。

2) 专用记账凭证

专用记账凭证，突出反映交易或者事项引起的库存现金、银行存款增加或减少的变化，设置专门反映会计分录中涉及库存现金或银行存款增加的“收款凭证”；设置专门反映会计分录中涉及库存现金、银行存款减少的“付款凭证”；设置专门反映会计分录中不涉及库存现金和银行存款的“转账凭证”。三种记账凭证一般采用三种不同的颜色加以区别。

(1) 收款凭证。是突出反映库存现金或银行存款增加的会计分录载体。库存现金、银行存款增加记借方，因此，这类凭证的左上方设置为借方科目，以突出收到的库存现金或银行存款，库存现金或银行存款的对应账户，亦即贷方科目设置在表内。根据例 6-1(参见例 4-1)资料应当编制收款凭证，其格式见表 6-15。

表 6-15　收款凭证

借方科目：银行存款　　　　20××年 1 月 5 日　　　　收字第 1 号

摘要	贷方科目		金额	记账	
	会计科目	明细科目			
接受武当公司投资	实收资本	武当公司	400 000		附件1张
合计			400 000		

会计主管：×××　　记账：×××　　审核：×××　　出纳：×××　　制单：×××

其编制方法基本与通用记账凭证的编制方法相同，只是“收字第×号”按该月收款凭证(还可以按月细分为“现收字第×号”、“银收字第×号”)独立排序。

(2) 付款凭证。是突出反映库存现金或银行存款减少的会计分录载体。库存现金、银行存款减少记贷方，因此，这类凭证的左上方设置为贷方科目，以突出反映付出的库存现金或银行存款，库存现金或银行存款的对应账户，亦即借方科目设置在表内。根据例 6-3 资料应当编制付款凭证，见其格式见表 6-16。

表 6-16　付款凭证

贷方科目：银行存款　　　　20××年 1 月 7 日　　　　付字第 1 号

摘要	借方科目		金额	记账	
	会计科目	明细科目			
	原材料	甲材料	20 000		附件1张
		乙材料	10 000		
	应交税费	应交增值税	5 100		
合计			35 100		

会计主管：×××　　记账：×××　　审核：×××　　出纳：×××　　制单：×××

其编制方法基本与通用记账凭证的编制方法相同，只是“付字第×号”按该月付款凭证(还可以按月细分为“现付字第×号”、“银付字第×号”)独立排序。

值得注意的是，当某一笔会计分录，既涉及库存现金或银行存款的增加，又涉及银行存款或库存现金的减少时，为防止重复记账，习惯上只编制付款凭证，不编制收款凭证。

(3) 转账凭证。是不涉及库存现金或银行存款的会计分录载体。会计科目均设置在表内，采用一视同仁的态度。根据例 6-4 资料应当编制转账凭证，其格式见表 6-17。

表 6-17　转账凭证

20××年 1 月 10 日　　　　转字第 1 号

摘要	会计科目	明细科目	借方金额	贷方金额	记账	
生产领用材料	生产成本	A 产品	40 000			附件1张
		B 产品	35 000			
	原材料	甲材料		40 000		
		乙材料		35 000		
合计			75 000	75 000		

会计主管：×××　　记账：×××　　审核：×××　　出纳：×××　　制单：×××

其编制方法基本与通用记账凭证的编制方法相同，只是“转字第×号”按该月转账凭证独立排序。

3) 科目汇总表

科目汇总表，又称记账凭证汇总表，是定期(5天、10天、15天或30天等)将记账凭证(通用或专用均可)按照相同会计科目归类汇总其借、贷方发生额而编制的作为登记总账依据的汇总表。其格式见表6-18。

表6-18 科目汇总表

年 月 日至 日

会计科目	总账页数	本期发生额合计/元		记账凭证起讫号数
		借方	贷方	
合计				

4) 汇总记账凭证

汇总记账凭证分为汇总收款凭证、汇总付款凭证、汇总转账凭证三种。

(1) 汇总收款凭证，是根据收款凭证分别按照“库存现金”或“银行存款”科目的借方设置，并按对应的贷方科目归类汇总。其常用格式见表6-19。

表6-19 汇总收款凭证

借方科目： 年 月 日 汇收字第 号

贷方科目	金额/元				总账页数	
	1—10日	11—20日	21—31日	合计	借方	贷方
	凭证××号数	凭证××号数	凭证××号数			
合计						

(2) 汇总付款凭证，是根据付款凭证分别按照“库存现金”和“银行存款”科目的贷方设置，并按对应的借方科目归类汇总。其常用格式见表6-20。

表6-20 汇总付款凭证

贷方科目： 年 月 日 汇付字第 号

借方科目	金额/元				总账页数	
	1—10日	11—20日	21—31日	合计	借方	贷方
	凭证××号数	凭证××号数	凭证××号数			
合计						

(3) 汇总转账凭证。是根据转账凭证按会计科目的贷方设置，并按对应的借方科目归类汇总。其常见格式见表 6-21。

表 6-21　汇总转账凭证

贷方科目：　　　　　　　　　　　　　　年　　月　　日　　　　　　　　　　　　汇转字第　　号

借方科目	金额/元				总账页数	
	1—10 日	11—20 日	21—31 日	合计	借方	贷方
	凭证××号数	凭证××号数	凭证××号数			
合计						

3. 记账凭证审核

记账凭证是会计确认、计量结果的载体，是登记账簿的直接依据，之所以将确认、计量的结果编制成会计分录并初次记录于记账凭证，一个根本的原因就是为了审核会计确认、计量的结果是否正确。记账凭证设置了审核人签章的环节，由编制记账凭证或对交易或者事项进行确认、计量之外的人进行审核，只有审核无误的记账凭证才能作为登记账簿的依据。审核的内容主要包括以下几个方面。

(1) 审核其是否附有原始凭证。原始凭证所反映的交易或者事项是否为本企业发生？是否可靠？经办人、责任人是否均已签章？

(2) 审核记账凭证中所确认的会计科目(包括明细科目)是否正确、齐全；账户对应关系是否清晰；借贷方向是否正确；会计计量的金额是否正确无误，借贷双方金额合计是否相符。

(3) 审核记账凭证中其他项目(如日期、序号、摘要、附件等)是否填列齐全、恰当，有关人员是否签名盖章。

审核中发现异议，应及时与制单人沟通，查明原因，如确有错误应重填或按规定方法及时更正。

4. 会计凭证的传递与保管

1) 会计凭证的传递

会计凭证的传递是指会计凭证从填制到归档保管整个过程中，在企业内部各个有关部门和经办人员之间的传递程序与传递时间。实际工作中，应该为每种会计凭证的传递程序和在各个环节上停留的时间做出规定。在制定会计凭证传递程序时，应注意以下几个方面：

(1) 制定恰当的会计凭证流程。既要使会计凭证经过必要的环节进行审核或处理，又要避免会计凭证在不必要环节停留，从而保证会计凭证沿着最佳路线传递。

(2) 明确合理的传递时间。根据各个环节处理交易或者事项所需要的时间，合理地确定会计凭证在各个环节相关人员手中停留的时间，用以保证会计提供信息的及时性。

(3) 严密的传递手续。为保证会计凭证安全、及时、完整地传递到会计人员的手中，

凭证的收发、交接都应当按一定手续制度办理，并明确各个环节及其有关人员的责任。

2) 会计凭证的保管

会计凭证的保管是指记账后对各种会计凭证的整理、装订与归档存查等。

对会计凭证的保管主要要求如下：

(1) 整理归类。每月将各种会计凭证加以整理，检查凭证号码是否连续、完整，附件是否完整等情况，按会计凭证按顺序排列，加上封面，装订成册。

(2) 造册归档。年度终了，会计凭证可由会计部门保管一年，以便对跨年度的交易或者事项进行核对与接续处理。期满后应由会计部门编造清册，移交本单位档案部门，按档案保管要求妥善保管。

(3) 借阅与销毁。会计凭证一般不得借出，如有特殊需要，须报请批准，但不得拆散原卷册，并应限期归还。会计凭证保管期限一般为15年。保管期满，必须开列清单，报经批准，由档案部门和会计部门共同派员监销。

6.4 登记账簿

6.4.1 账簿的启用与登记账簿的要求

1. 账簿的启用

为了明确账簿记录的责任，企业(会计主体)在使用新的会计账簿时(一般为年初)，应填制账簿启用登记表。账簿启用登记表格式见表6-22。

表6-22 账簿启用登记表

<table>
<tr><td>单位名称</td><td colspan="2"></td><td colspan="2">备　注</td></tr>
<tr><td>账簿名称</td><td colspan="2"></td><td colspan="2" rowspan="3">单位盖章</td></tr>
<tr><td>账簿页数</td><td colspan="2">本账簿共______页</td></tr>
<tr><td>启用日期</td><td colspan="2">年　月　日</td></tr>
<tr><td>经管人员姓名</td><td>接管日期</td><td>交出日期</td><td>经管人盖章</td><td>会计主管盖章</td></tr>
<tr><td></td><td>年　月　日</td><td>年　月　日</td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td>年　月　日</td><td>年　月　日</td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td>年　月　日</td><td>年　月　日</td><td></td><td></td></tr>
</table>

2. 登记账簿的基本要求

登记账簿的基本要求，或称登记账簿的规则。登记账簿一般应当遵守下列各项要求：

(1) 依据凭证登记。登记账簿应当依据审核无误的记账凭证及其所附的原始凭证。总账一般根据记账凭证(未实行会计电算化且交易或者事项较多的企业也可以依据科目汇总表或汇总记账凭证)登记，明细账、日记账可依据记账凭证及其所附的原始凭证登记。

期初余额是根据上期期末的余额结转而来的，其本质也是依据凭证登记的。

例如，根据记账凭证(表6-23)，登记账簿(表6-24和表6-25)。

表 6-23　记账凭证

20××年 1 月 15 日　　　　编号第 1 号

摘要	会计科目	明细科目	借方金额	贷方金额	记账
接受武当	银行存款		400 000		√
公司投资	实收资本	武当公司		400 000	√
合计			¥400 000	¥400 000	

附件2张

财务主管：×××　记账：×××　审核：×××　出纳：×××　制单：×××

表 6-24　总账

账户名称：银行存款

20××年		凭证号数	摘要	借方	贷方	借贷	余额/元
月	日						
1	1		上年结转			借	100 000
1	5	1	收到武当公司投资	400 000		借	500 000

表 6-25　总账

账户名称：实收资本

20××年		凭证号	摘要	借方	贷方	借贷	余额/元
月	日						
1	1		上年结转			贷	500 000
1	5	1	接受武当公司投资		400 000	贷	900 000

(2) 书写应规范。登记账簿应使用蓝黑墨水或碳素墨水书写，除结账、改错、冲销账簿记录外，不能使用红色墨水书写；书写字迹的高度一般为格高的 1/2，留有更改错误的余地。

(3) 项目登记齐全。登记的每一笔账都要登记日期、凭证号数、摘要、借方或贷方金额、余额，同时应注明余额的借贷方向；记账后，应在记账凭证上打“√”表示已经记账(过账)，避免重复记账或漏账，记账人员应当在记账凭证上签章。

(4) 连续登记。登记账簿时必须按页次和行次登记，不得跳行、隔页；一页记满应在本页最后一行结出本页发生额合计数及余额，并在摘要栏内注明“过次页”字样，并将此行发生额合计、余额填在次页的第一行，并在摘要栏注明“承前页”。

(5) 更换新账。原则上每年都要更换新账，年度开始之前，将上年各账户年终余额转记到新账簿相应账户的第一行，并在摘要栏注明“上年结转”。

(6) 规范更正错账。发现账簿记录出现错误，不得刮擦、挖补或涂改，应采用正确的方法进行更正。如出现跳行、隔页，在所跳行(或隔页)的金额栏的右上角划红色直线至金额栏的左下角，并在摘要栏中注明“此行(页)空白”，并由责任人签名或盖章。

6.4.2　总分类账户与明细分类账户平行登记

由于总分类账户与明细分类账户之间是一种统驭与被统驭的关系，而且两者反映的是同样一笔交易或者事项，区别只是在于反映的详尽程度不同，因此，两者应该采用平行登

记的方法。平行登记是指对每一笔交易或者事项，既要在有关的总账中进行总括登记，同时，又要在该总账所属的明细账中进行分类登记。平行登记的要点可以概括如下：

(1) 内容相同。对于企业发生的每一笔交易或者事项，依据同一记账凭证及其所附的原始凭证，既要在所确认的总分类账户中进行登记，同时，也要在所确认的该总分类账户所属的明细分类账户中进行登记。总账与明细账登记的内容相同。

(2) 方向一致。如果登记在一个总分类账户的借方，也应登记在其所属的明细分类账户的借方；如果登记在总分类账户的贷方，也应登记在其所属的明细分类账户的贷方。

(3) 金额相等。登记在总分类账户的借方(或贷方)金额必须与登记在其所属各个明细账户借方(或贷方)金额的合计数相等。

总账与明细账平行登记的关系如图 6.14 所示。

原材料			原材料——甲材料			原材料——乙材料		
借方	贷方	余额	借方	贷方	余额	借方	贷方	余额
		初余 200 000			初余 100 000			初余 100 000
①30 000		230 000	①20 000		120 000	①10 000		110 000
	②75 000	155 000		②40 000	80 000		②35 000	75 000

图 6.14 总账与明细账平行登记

6.4.3 对账

对账即核对账目，就是进行账证核对、账账核对、账实核对的行为。为了确保账簿记录的正确性，使提供的会计信息更加可靠，企业定期应核对账目。

1. 账证核对

账证核对是将账簿记录与作为登记账簿依据的记账凭证及其所附的原始凭证进行核对，以实现账证相符的目的。核对的重点是会计凭证所记载的内容、金额和会计分录与账簿中的记录是否一致。发现问题及时更正。

2. 账账核对

账账核对是对各种账簿之间的有关金额进行核对，以实现账账相符的目的。账账核对包括：总分类账之间的核对、总分类账与明细账之间的核对、总账与日记账之间的核对、明细账之间的核对。

(1) 总分类账之间的核对。为验证登记到总分类账上金额的正确性、完整性，一般采用试算平衡的方法加以验证。所谓的试算平衡是根据会计等式的平衡原理及记账规则的要求，通过对账户的发生额或余额进行汇总计算和比较，判断记入总分类账户中金额是否正确性的一种方法。

在采用借贷记账法的情况下，主要有发生额和余额两种试算平衡的方法。

① 发生额平衡法。根据借贷记账法的记账规则“有借必有贷，借贷必相等”，对于任何一笔交易或者事项既要记入有关总分类账户的借方，又要记入其对应的总分类账户的贷方，而且记入借方的发生额一定等于记入贷方的发生额。因此，综合本期所有交易或者事项必然有：

全部账户的借方发生额合计＝全部账户的贷方发生额合计

② 余额平衡法。根据“资产＝负债＋所有者权益”这个会计恒等式和借贷记账法的账户结构，资产类账户的余额在借方，负债和所有者权益类账户余额在贷方。因此，在某一时点(一般在期末)必然有：

全部账户的借方余额合计＝全部账户的贷方余额合计

试算平衡一般在期末进行，在账项调整之前和调整之后各试算一次平衡。在实际工作中，常常将发生额平衡、余额平衡合并编制一张发生额余额试算平衡表，其格式见表 6-26。

表 6-26　总分类账户发生额及余额试算平衡表

20××年 3 月 31 日　　　　单位：元

账户名称	期初余额		本期发生额		期末余额	
	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
银行存款	200 000		500 000	40 100	659 900	
应收账款			37 440		37 440	
原材料	200 000		30 000	75 000	155 000	
生产成本			125 000		125 000	
制造费用			10 000		10 000	
库存商品	300 000				300 000	
固定资产	400 000				400 000	
短期借款		200 000		100 000		300 000
应付账款		100 000	5 000			95 000
应交税费		100 000	5 100	5 440		100 340
应付职工薪酬				80 000		80 000
实收资本		500 000		410 000		910 000
资本公积		200 000	10 000			190 000
主营业务收入				32 000		32 000
管理费用			20 000		20 000	
合计	110 000	110 000	742 540	742 540	1 707 340	1 707 340

制表：×××

(2) 总账与明细账之间的核对。总账与明细账之间记账的依据、内容、时间相同，记账的借贷方向一致，记入总分类账的金额应该等于记入所属明细账的金额之和，主要进行发生额和余额的核对。

(3) 总账与日记账之间的核对，亦即银行存款总账与银行存款日记账之间的核对，库存现金总账与库存现金日记账之间的核对，主要进行发生额核对和余额核对。

(4) 明细账之间的核对，主要指会计部门登记的有关财产物质的明细账与财产物质保管或使用部门设置的明细账进行核对，既要核对金额还要核对数量。

3．账实核对

账实核对是指明细账记录(主要是结存数量)与实际的财产、物质数量的核对；库存现金日记账余额与出纳员保管的库存现金的核对，银行存款日记账的余额与银行对账单的核对；应收账款明细账与客户之间款项结算的核对、应付账款明细账与供应商之间款项结算的核对等。一般是通过财产清查的方法进行核对。如果发现账实不符，是实际保管的问题，则应将其视为发生了一项新的交易或者事项，根据清查的原始凭证，对其进行确认、计量，

然后编制记账凭证，登记账簿；如果发现账实不符的原因是账簿记录错误，应采用正确的方法进行错账更正。

6.4.4 错账更正

错账是指账簿的记录出现了错记账户、错记借贷方向、错记金额、错结余额等错误。错账更正是将已经发生的错账更正过来。

错账的更正方法与错账产生的原因有直接关系，不同的原因有不同的更正方法。错账的原因归纳起来主要有两类：一是记账凭证中发生了错记账户名称、借贷方向、金额等错误，审核时也没有被更正过来，导致依据此记账凭证登记账簿而出现了错账；二是，记账凭证正确无误，只是在登记账簿时错记了账户名称、借贷方向、金额，错结了余额等错误。

针对第一种由于记账凭证的错误导致的登记账簿的错误，应采用“红字更正法”；针对记账凭证无误，只是登记账簿时错记了账户、借贷方向、金额，错结了余额等错账，应当采用“划线更正法”。

1. 红字更正法

红字更正法又称红字冲销法、红字订正法，适用于由于记账凭证错误而导致的错账。该方法有两个步骤：

(1) 用红字编制一张与原错误记账凭证的借贷方向、会计科目、金额完全相同的记账凭证，摘要中注明“更正第×号记账凭证的错误”，并据此用红字金额登记入账，这样就冲销了原有的错误记录。

(2) 用蓝(或黑)字填制一张正确的记账凭证，并据以登记入账。通过上述两个步骤，错账就被更正过来。

对于记账凭证错误导致的错账，有两种特殊情况可以适当简化错账的更正手续：

(1) 记账凭证的错误，只是多记了金额。在这种情况下，用红字编制一张与原错误记账凭证的借贷方向、会计科目完全相同，但是其金额只是多记那一部分金额的记账凭证，并用红字登记入账冲销多记的部分。这样通过一个步骤就将其错账更正过来。此种方法又被称为“部分冲销法”，由于使用红字更正，常常不与红字更正法相区别。

(2) 记账凭证的错误，只是少记了金额。在这种情况下，只是需要用蓝(或黑)字编制一张与原错误记账凭证的借贷方向、会计科目完全相同，但是其金额只是补充其少记那一部分金额的记账凭证，并登记入账，这样通过一个步骤就可将其错账更正过来。此种方法又被称为“补充登记法”。

2. 划线更正法

划线更正法适用于记账凭证正确无误，只是在登记账簿时错记了账户、借贷方向、金额、错结余额等的错账。其更正方法有两个步骤：

(1) 在错误数字或文字中间划一条红线，予以注销。记账人员应当在划线处盖章。

(2) 重新正确登记。如果正确登记的位置被前面错误的数字或文字所占据，则应在其上方空白处正确登记。

6.4.5 结账

结账是指期末(月末、季末、年末)对各个账户结出本期发生额和期末余额，并将期末余额转入下期或下年新账的过程。

结账表示一个会计期间发生的全部交易或者事项都已经确认、计量、记录完成，没有遗漏，本期确认、计量、记录的结果也不包含不属于本期的交易或者事项。结账是划清不同会计期间会计信息的必要手段，结账的结果也有利于编制财务会计报告。结账分为月结、季结和年结 3 种。

1. 月结

首先，在账户本月最后一笔记录下面划一通栏红线，表示本月应当确认、计量的结果均已记录完毕。

其次，在红线下结出本月借、贷方发生额合计和月末余额(无余额的账户，应在“借或贷”栏内注明“平”字，在“余额”栏内的元、角、分三栏中用“—0—”表示)。“摘要”栏中注明“本月合计”等字样。

最后，在本月合计一行的下面划一红线，表示完成月结；本年第 2～12 月的各月月初将上月末余额转入本月第一行，并在“摘要栏”注明“上月结转”。

2. 季结

在本季最后一个月的月结的红线下面结出本季发生额合计和季末余额，并在“摘要”栏注明“本季合计”字样；在本季合计下面划一红线，表示完成季结。

3. 年结

首先，在第四季度季结的红线下面，结算出本年度借、贷方发生额合计和年度余额，并在摘要栏注明“本年合计”字样。

其次，在本年合计下一行，将年初借方(或贷方)余额抄列于“借方”(或“贷方”)栏内，同时，将年末借方(或贷方)余额抄列于下一行的“贷方”(或“借方”)栏内，并在摘要栏注明“结转下年”字样。

最后，加计借贷方合计数相等，并在合计数下划通行双红线，表示完成年结。下年的年初，在新账上的第一行“摘要”栏中注明“上年结转”，并将上年年末余额转入该行的“余额”栏。结账的格式见表 6-27。

表 6-27　年结结账的格式

会计科目：银行存款　　单位：元

20××年		凭证号数	摘要	借方	贷方	余额
月	日					
1	1		上年结转			200 000
1	5		收武当投资款	400 000		600 000
1	26		付货款		5 000	659 900
1	31		本月合计	500 000	40 100	659 900
2	1		上月结转			659 900
3	30		付货款		300 000	350 000
3	31		本月合计	200 000	400 000	350 000
3	31		第一季度合计	950 000	800 000	350 000
4	1		上月结转			350 000
12	30		付货款		200 000	200 000

续表

20××年		凭证号数	摘要	借方	贷方	余额
月	日					
12	31		本月合计	250 000	300 000	200 000
	31		第四季度合计	700 000	650 000	200 000
	31		本年合计	3 000 000	3 050 000	150 000
			年初余额	200 000		
			结转下年		150 000	
			合计	3 200 000	3 200 000	

6.4.6 账簿的更换与保管

账簿的更换是指在本年开始后，将上年度的总账、日记账及除固定资产明细账外的所有明细账更换为本年度新账簿的过程。新年开始要在新的账簿中设置账户，将上年度的年末余额作为本年新账的年初余额。

上年度被更换下来的账簿是企业重要的会计档案资料，应当按照会计档案管理制度要求妥善保管。

本 章 小 结

本章介绍了设置账户、复式记账、会计分录与记账凭证、登记账簿4个方面的内容。设置账户是会计记录的基础，应当熟悉账户的一般结构、账户的类别、账户与账簿之间的关系。复式记账是会计记录的方法，应掌握借贷记账法的记账符号、账户结构、记账规则。会计分录是会计凭证的核心，是会计确认、记录的基本表现形式，应熟练掌握；记账凭证是登记账簿的依据，应具有编制记账凭证的能力。登记账簿是将确认、计量的结果正式记录的过程，应掌握记账的一般要求，了解总账与明细账平行登记的要点、试算平衡方法，对于错账重点掌握红字更正法，熟悉对账的内容。

关键术语

账户　账簿　复式记账　借贷记账法　会计分录　记账凭证　平行登记　试算平衡　错账　红字更正法　对账　结账

习　　题

习题 6.1

(一) 单项选择题

1．会计记录，是将每次(　　)记录于账簿之中，并逐渐进行累计的过程。
　A．交易或者事项　　　　B．会计确认的结果
　C．会计计量的结果　　　D．会计确认、计量的结果

2．账户，是根据会计科目开设的、(　　)的，用于记录交易或者事项引起的该会计科目内容累计发生增减变化及其结果的载体。

A．具有一定结构　　B．连续

C．系统　　D．连续、系统

3．复式记账，是指对企业发生的每一笔交易或者事项，都要以相等的金额在反映其来龙去脉的(　　)中进行记录，借以反映会计科目及其金额增减变化的一种记账方法。

A．两个或两个以上账户　　B．两个或两个以上相互联系的会计科目

C．两个或两个以上相互联系的账户　　D．两个或两个以上会计科目

4．借贷记账法，是以(　　)作为记账符号的复式记账法。

A．增、减　　B．收、付

C．借、贷　　D．有借必有贷，借贷必相等

5．会计分录，是一笔交易或者事项发生后，将会计确认、计量的结果按照复式记账法的要求，指明(　　)的一种记录形式。

A．应分别记录的账户名称、记账方向及其金额

B．账户名称

C．记账方向

D．记账金额

6．记账凭证，是指交易或者事项发生后，用于记载根据会计确认、计量结果编制的(　　)并作为登记账簿直接依据的凭证。

A．会计分录　　B．会计科目

C．账户名称　　D．账户名称及其金额

7．从银行存款中提取现金，应编制(　　)记账凭证。

A．收款凭证　　B．付款凭证　　C．转账凭证　　D．通用记账凭证

8．登记账簿应当依据审核无误的(　　)登记。

A．记账凭证　　B．科目汇总表或汇总记账凭证

C．原始凭证　　D．记账凭证及其所附的原始凭证

9．采用记账凭证核算组织程序的企业，总账一般根据(　　)登记。

A．记账凭证　　B．科目汇总表或汇总记账凭证

C．原始凭证　　D．记账凭证及其所附的原始凭证

10．明细账、日记账一般应依据(　　)登记。

A．记账凭证　　B．原始凭证

C．汇总记账凭证　　D．记账凭证及其所附的原始凭证

(二) 多项选择题

1．账户的结构至少应包括(　　)几个部分，一般称为账户的基本结构。

A．会计科目　　B．增加　　C．减少　　D．余额

2．总分类账与明细账之间的关系有(　　)。

A．总账对其所属的明细账起着统驭的作用

B．明细账对其总账起着补充、解释与说明的作用

C．总账与明细账应采用平行登记的方法登记

D．总账与明细账的账户结构相同

3．明细账的账户结构有(　　)3 种。

A．三栏式　　B．数量金额式　　C．多栏式　　D. 没有固定格式

4．会计等式左侧的要素借、贷的含义包括(　　)。

A．借表示增加，贷表示减少　　B．贷表示增加，借表示减少

C．借资产增加，费用增加　　D．贷方资产减少，费用减少

5．会计等式右侧的要素借、贷的含义包括(　　)。

A．借表示减少，贷表示增加　　B．借表示增加，贷表示减少

C．借表示负债的减少　　D．贷表示所有者权益的增加

6．账户借方余额表示(　　)。

A．该账户的性质为资产　　B．该账户的性质为负债

C．该账户的性质为成本　　D．该账户的性质为所有者权益

7．借贷记账法的记账规则是(　　)。

A．有借必有贷　　B．借方发生额合计等于贷方发生额合计

C．借贷必相等　　D．借方余额合计等于贷方余额合计

8．借贷记账法下会计分录的内容包括(　　)。

A．账户名称　　B．记账方向　　C．借贷记账方向　　D．应记金额

9．记账凭证的基本类型有(　　)。

A．通用记账凭证　　B．专业记账凭证

C．收款凭证　　D．科目汇总表

10．总账与明细账平行登记的要点包括(　　)。

A．内容相同　　B．方向一致　　C．金额相等　　D．同期登记

11．错账的更正方法包括(　　)。

A．红字更正法　　B．划线更正法　　C．补充登记法　　D．部分冲销法

12．核对账目包括(　　)。

A．账证核对　　B．账账核对　　C．账实核对　　D．账表核对

(三) 判断题

1．总账应当采用三栏式账户。(　　)

2．分类账簿应当采用订本式。(　　)

3．账户的期末余额＝期初余额＋本期增加发生额－本期减少发生额。(　　)

4．银行存款增加记借方。(　　)

5．应收账款减少记借方。(　　)

6．预收账款增加记借方。(　　)

7．预付账款减少记借方。(　　)

8．固定资产减少记贷方。(　　)

9．累计折旧增加记贷方。(　　)

10．实收资本增加记贷方。(　　)

11．主营业务收入增加记贷方。(　　)

12．生产成本增加记借方。(　　)

13．管理费用增加记贷方。(　　)

14．账户的对应关系是指因一笔交易或者事项将两个或两个以上的账户联系在一起而形成的相互对应的关系。（　）

15．根据记账凭证登记总账，称为记账凭证核算组织程序。（　）

16．会计分录是指明应分别记录的账户名称、记账方向及其金额的一种记录形式。因此，先写贷方科目还是后写贷方科目有什么关系。（　）

17．月结，在本月合计一行上下划单红线。（　）

18．年结，在年结的最后一行下划双红线。（　）

19．只要是记账凭证中的会计分录错误导致的错账，都可以采用红字更正法。（　）

(四) 思考题

1．账户的含义、基本结构、账户的格式。

2．复式记账的含义、借贷记账法及其记账符号、账户结构、记账规则。

3．会计分录的含义、书写格式。

4．记账凭证的种类及编制方法。

5．登记账簿的要求、平行登记要点、试算平衡方法、对账的内容。

习题 6.2

(一) 目的　练习借贷记账法的账户结构、会计分录。

(二) 资料

1．某公司 3 月初总账余额见表 6-28。



表 6-28　某公司 3 月初总账余额

单位：元

资产类		负债类		所有者权益类	
银行存款	300 000	短期借款	300 000	实收资本	400 000
原材料	400 000	应交税费	100 000	资本公积	200 000
应收账款	300 000				
合计	1 000 000	合计	400 000	合计	600 000

2．该公司 3 月发生如下交易或者事项：

(1) 5 日，企业从快乐公司购买甲材料 1 000 千克，单价 20 元；乙材料 500 千克，单价 30 元。货款共计 35 000 元，增值税 5 950 元，全部款项以银行存款支付。

(2) 20 日，收到甲公司投入资本 200 000 元，协议规定其享有注册资本 100 000 元，资本公积 100 000 元，款存入银行。

(3) 22 日，以银行存款归还短期借款 200 000 元。

(4) 23 日，将资本公积 200 000 元转增资本。

(5) 25 日，销售 A 商品 1 000 件，单价 100 元，货款 100 000 元，代收增值税 17 000 元，款项尚未收到。

(6) 27 日，以银行存款支付广告费 50 000 元。

(三) 要求

1．根据资料 2 编制会计分录。

2. 根据资料 1 和编制的会计分录，设置并登记“银行存款”、“短期借款”、“实收资本”、“主营业务收入”、“销售费用”五个账户的“T”字账，并结出余额。

习题 6.3

(一) 目的　熟悉登记账簿的要求。

(二) 要求

1. 根据资料中的记账凭证，登记原材料总账。

2. 根据资料中的记账凭证及习题二中资料 2 的(1)题资料(代原始凭证)登记原材料明细账。

3. 在记账凭证上标注记账符号、记账人员签名。

(三) 资料　某公司本月编制的记账凭证、相关总账及其所属的明细账资料见表 6-29～表 6-32。

表 6-29　记账凭证

20××年 3 月 5 日　　　　编号第 1 号

摘要	会计科目	明细科目	借方金额	贷方金额	记账
支付购进材料款	原材料	甲材料	20 000		
		乙材料	15 000		
	应交税费	应交增值税	5 950		
	银行存款			40 950	
合计			¥40 950	¥40 950	

附件 2 张

会计主管：　　记账：　　审核：×××　　出纳：　　制单：吾自己

表 6-30　总账

账户名称：原材料

×年		凭证号数	摘要	借方	贷方	借贷	余额/元
月	日						
3	1		上月结转			借	400 000

表 6-31　原材料明细账

材料类别：原料及主要材料　　存放地点：1 号库

材料名称：甲材料　　计量单位：千克

材料编号：0211　　储备定额：8 000 千克

×年		凭证字号	摘要	增加			减少			余额		
月	日			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额/元
3	1		上月结转							5 000	20	100 000

表 6-32　原材料明细账

材料类别：原料及主要材料　　　　存放地点：1 号库

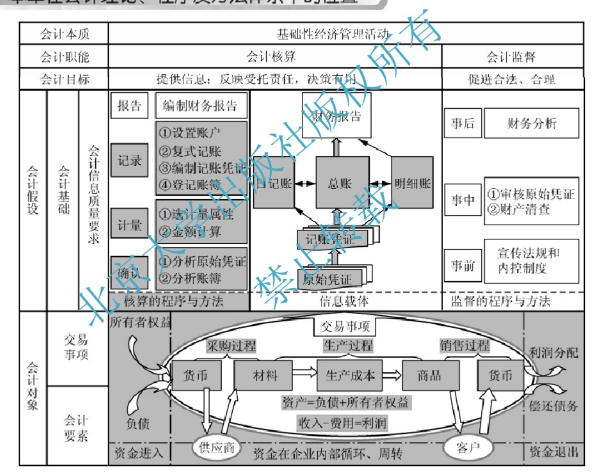
材料名称：乙材料　　　　计量单位：千克

材料编号：0212　　　　储备定额：15 000 千克

×年		凭证字号	摘要	增加			减少			余额		
月	日			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
3	1		上月结转							10 000	30	300 000

第 7 章　会计确认、计量、记录举例

本章在会计理论、程序及方法体系中的位置



本章要点

知识要点	掌握程度	相关知识
设置账户	掌握设置账户的依据以及设置账户的能力	账户的种类、结构；总账与明细账、日记账的关系
筹资交易或者事项	掌握该交易事项涉及的账户及其确认、计量、记录的能力	注册资本与实收资本的关系；负债的种类、长短期的划分；利息与财务费用的关系
采购交易或者事项	掌握该交易事项涉及的账户及其确认、计量、记录的能力	采购成本的构成、是否验收入库与原材料的关系；增值税的含义
生产交易或者事项	掌握该交易事项涉及的账户及其确认、计量、记录的能力	生产成本的构成(内容、期间)、制造费用的含义及会计确认、计量的程序

续表

知识要点	掌握程度	相关知识
销售交易事项	掌握该交易事项涉及的账户及其确认、计量、记录的能力	两个角度：一是增加收入、增加资产或减少负债，另一是增加费用、减少商品。销售费用
投资交易事项	了解该交易事项涉及的账户及其确认、计量、记录的能力	投资的含义、交易性金融资产与公允价值计量的关系
营业外收支交易事项	熟悉该交易事项涉及的账户及其确认、计量、记录的能力	营业外收支的含义及其内容
财产盘盈、盘亏交易事项	了解该交易事项涉及的账户及其确认、计量、记录的能力	盘盈、盘亏处理步骤
期末交易事项	掌握该交易事项涉及的账户及其确认、计量、记录的能力	期末交易事项包括的内容与权责发生制、谨慎性质量要求、利润计算的关系
利润分配交易事项	了解该交易事项涉及的账户及其确认、计量、记录的能力	利润分配的步骤、利润分配账户的特征

本章将以一个公司的基本交易或者事项为例，在会计理论的指导下，系统、详细地列示会计确认、计量、记录的程序及其方法。突出会计确认、计量、记录程序及其方法之间的联系。这里介绍的交易或者事项仅包括一般的类型及相对简单的情况，并不追求特殊类型及复杂的交易或者事项，希望通过举例体现会计理论与会计程序、方法之间的联系，找到基本交易或者事项中带有一般性的会计确认、计量、记录的模型。对于相对特殊的交易或者事项没有纳入该公司例 7-×的举例当中，采用“例如”等举例方式做简单介绍。另外，本章以筹资、采购、生产、销售、投资、营业外收支、财产清查、期末交易事项、财务成果形成及其利润分配、期末试算平衡十个方面的交易或者事项，举例说明会计理论在会计确认、计量、记录的程序及其方法中的应用。由于是以一个企业的交易或者事项作为举例的主线，各项交易或者事项之间必然存在一定的联系，因此，需要给出期初的资料，举例中的会计确认、计量、记录在此基础上展开。同时，为了培养应用能力，还专门设置了实验平台与本章配合，并预留了部分内容的实际操作环节。

7.1 设 置 新 账

企业是指依法设立的以营利为目的从事生产经营活动的独立的经济组织。在众多的企业之中，工业或称制造业的经营活动过程最为完整，以工业(制造业)为例说明会计确认、计量、记录具有良好的代表性。

阳光科技有限公司是一个制造业企业，公司位于一个县城。其生产用材料有甲、乙两种，生产的产品有 A、B 两种；企业的客户有蓝天、白云、青山、绿水四个公司；材料供应商有：亮载、梅玫两个公司。本节设置的账户为 2013 年年初的新账，后续要确认、计量、记录的均为 2013 年 1 月发生的交易或者事项。与会计确认、计量、记录有关的人员：制单——吾自己；出纳——李出纳；审核——吾同桌；记账——吾自己；会计主管——王管财。其他有关资料如下：

7.1.1 年初资料

(1) 阳光科技有限公司 2012 年 12 月 31 日有关总账余额(见表 7-1)。

表 7-1　阳光科技有限公司 2012 年 12 月 31 日有关总账余额

单位：元

序号	账户	借方金额	贷方金额
1	库存现金	6 000	
2	银行存款	274 000	
3	应收账款	260 000	
4	其他应收款	10 000	
5	原材料	180 000	
6	在途物资		
7	生产成本	20 000	
8	制造费用		
9	库存商品	260 000	
10	固定资产	2 000 000	
11	累计折旧		30 000
12	无形资产	22 000	
13	累计摊销		2 000
14	短期借款		200 000
15	应付账款		10 000
16	预收账款		10 000
17	应付职工薪酬		190 000
18	应交税费		
19	应付利息		2 000
20	应付股利		10 000
21	长期借款		400 000
22	实收资本		1 800 000
23	资本公积		200 000
24	盈余公积		18 000
25	利润分配		160 000
26	本年利润		
合计		3 032 000	3 032 000

(2) 阳光科技有限公司 2012 年 12 月 31 日明细账余额。

① 应收账款明细账期末余额(见表 7-2)。

表 7-2　应收账款明细账期末余额

单位：元

明细账户	借方余额	贷方余额
蓝天公司	270 000	
白云公司		10 000

② 应付账款明细账期末余额(见表 7-3)。

表 7-3　应付账款明细账期末余额

单位：元

明细账户	借方余额	贷方余额
亮载公司		20 000
梅玫公司	10 000	



③ 预收账款明细账期末余额(见表 7-4)。

表 7-4 预收账款明细账期末余额

单位：元

明细账户	借方余额	贷方余额
青山公司		20 000
绿水公司	10 000	

④ 原材料明细账期末资料(见表 7-5)。

表 7-5 原材料明细账期末资料

单位：元

明细账户	计量单位	结存数量	单价	借方余额
甲材料	千克	3 000	40	120 000
乙材料	千克	3 000	20	60 000

⑤ 库存商品明细账期末资料(见表 7-6)。

表 7-6 库存商品明细账期末资料

单位：元

明细账户	计量单位	结存数量	单价	余额
A 商品	台	5 000	40	200 000
B 商品	台	2 500	24	60 000

⑥ 生产成本明细账期末资料(见表 7-7)。

表 7-7 生产成本明细账期末资料

单位：元

明细账户	投产量	直接材料	直接人工	制造费用	合计
A 产品	5 525 台	10 000	5 000	5 000	20 000

⑦ 固定资产明细账期末资料(见表 7-8)。

表 7-8 固定资产明细账期末资料

单位：元

使用部门	名称	数量	单价/元	固定资产原值	月折旧率	月折旧额
车间用	设备	1	1 500 000	1 500 000	0.5%	7 500
行政管理用	房屋	1	500 000	500 000	0.3%	1 500

⑧ 银行借款明细账期末资料(见表 7-9)。

表 7-9 银行借款明细账期末资料

单位：元

借款种类	借款日	还款日	月利率	贷方余额
短期借款	2012 年 10 月 1 日	2013 年 3 月 31 日	0.5%	200 000
长期借款	2012 年 6 月 1 日	2015 年 6 月 1 日	0.6%	200 000

7.1.2 设置账户

依据上述 2012 年 12 月 31 日的有关资料设置阳光科技有限公司 2013 年总账、明细账的期初余额。对于本期将会发生的主营业务收入、营业外收入、主营业务成本、营业税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用、营业外支出、所得税费用九个损益类总账账户

也一并设置。详见附录“3.总账”、“4.明细账”的期初余额。

大部分账户已经开设(登记)完成，总账留有“银行存款”、“实收资本”两个总账的期初余额和“应付账款明细账——梅玫公司”账户的期初余额尚未登记，需要读者依据该总账及有关明细账 2012 年 12 月 31 日资料及前面所学完成。

7.2 筹资交易或者事项

筹资交易或者事项是筹集企业所需资金的交易或事项。企业筹资主要包括吸收所有者的投资和向债权人举债两个渠道。因此，筹资交易或者事项就有吸收所有者投资和向债权人借入资金两种类型。筹资交易或者事项在全部交易或者事项中的位置如图 7.1 所示。

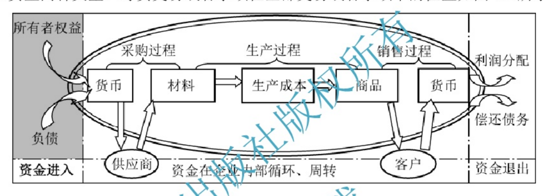


图 7.1　筹资交易或者事项位置图

7.2.1　吸收所有者的投资

1．吸收投资的含义

吸收投资是企业从企业所有者那里筹集的资金，是企业必不可少的筹资渠道，没有所有者的投资就没有企业的存在。企业要成为合法的企业就必须到工商行政管理部门办理注册登记，而注册登记中一个重要的内容就是企业所有者投资额必须达到法定的注册资本金以上。法定资本金，是国家规定的开办企业必须筹集的最低的资本金数额，否则企业不得成立。企业注册的资本金应该大于或等于法定资本金，是企业对外承担风险的资本担保；具体的投资者享有注册资本的份额不同，享有企业所有者的权益也就不同。当企业扩大经营规模等需要吸收所有者投入更多的资金时，应当在工商行政管理局变更注册登记，提高企业的注册资本金。按照所有者投资主体的不同，吸收的投资可分为国家资本金、法人资本金、个人资本金和外商资本金 4 种；按照吸收资金的形态不同，吸收的投资可分为货币投资、实物资产投资、无形资产投资等。

2．吸收投资引起的资金运动

(1) 吸收所有者的投资。一方面，增加了货币等资产；另一方面，增加了所有者权益。由于所有者权益的内容不仅包括所有者投入的资本，还包括前期已经实现的经营成果留在企业的那一部分留存收益。除此之外，拥有所有者权益，就拥有对未来美好获利的预期。因此，后来的投资者要获得同样份额的注册资本(实收资本或称股本)常常实际投资额会超出投资者享有的注册资本份额，超出部分称为资本溢价，这部分所有者的权益不能由该投资者独自享有，而是应当由全体股东享有，是后来的投资者获得前期的留存收益(该留存收

益是前期股东应享有的权益)及对未来收益美好预期(该预期也是先前股东用投资风险换来的)的代价，由于是筹集资本形成的由全体股东享有的公共积累，又称为资本公积。吸收所有者投资的来龙去脉如图 7.2 所示。

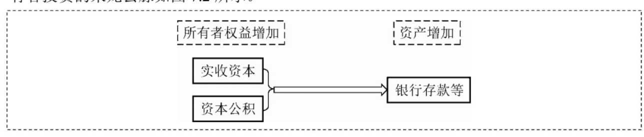


图 7.2 吸收所有者投资

(2) 将资本公积或盈余公积转增资本。一方面，所有者权益的“实收资本”(或股本)增加；另一方面，所有者权益的“资本公积”或“盈余公积”减少。

3. 账户设置

(1) “实收资本”账户，属于所有者权益类账户，用来核算企业接受投资者投入的实收资本。股份有限公司应将本账户改为“股本”账户。贷方登记其投资额在注册资本或股本中所占份额；登记资本公积转增资本的数额等。借方登记按规定减少的资本。期末贷方余额表示企业实收资本或股本数额。该账户应按投资人设置明细账。

(2) “资本公积”账户，属于所有者权益类账户，用来核算企业资本公积的形成及其使用情况。贷方登记资本溢价等资本公积的增加数，借方登记转增资本等的减少数，期末余额在贷方，表示资本公积的结余额。

4. 应用举例

【例 7-1】原始凭证见附表 1 和附表 2。

其文字描述如下：阳光科技有限公司 2013 年 1 月 1 日收到白云公司的货币投资 400 000 元，款项存入银行。根据投资协议白云公司享有阳光科技有限公司注册资本的数额为 200 000 元，其余 200 000 元为全体股东所享有。

(1) 会计确认。一方面，“款项存入银行”，符合银行存款的定义及其资产的确认条件，应借记“银行存款”账户；另一方面，“享有注册资本份额部分”，符合实收资本的定义及其所有者权益的确认条件，应贷记“实收资本”账户；超过注册资本的份额，符合“资本公积”的定义及其所有者权益的确认条件，应贷记“资本公积”账户。

(2) 会计计量。按照历史成本计量属性，银行存款增加 400 000 元；实收资本增加 200 000 元，资本公积增加 200 000 元。

(3) 会计记录：

① 编制记账凭证。编制的记账凭证见附表 32，其中会计分录如下：

借：银行存款	400 000	
贷：实收资本		200 000
资本公积		200 000

如果投资协议规定其投资额即为享有的注册资本份额，则没有形成资本公积。如果企业收到非货币投资的，企业应根据各方共同确定的价值增加相应的固定资产、无形资产、原材料等非货币资产。综上所述，吸收所有者投资的会计分录模型如下：

借：银行存款(收到存款)	×××	
库存现金(收到现金)	×××	
固定资产(收到固定资产)	×××	
无形资产(收到无形资产)	×××	
贷：实收资本(享有的注册资本份额)		×××
资本公积(超出享有的注册资本份额)		×××

② 登记账簿。依据记账凭证登记账簿详见附表 37、附表 57 和附表 58。

其简化的“T”字账如图 7.3 所示。



图 7.3 接受投资

7.2.2 向债权人借入资金

1. 借入资金的含义

企业向债权人借入资金主要是指企业向银行借款筹集资金和发行债券筹集资金等情况。企业的应付账款、应付票据、预收账款等负债是在商品购销过程形成的商业信用，将在商品购销的交易或者事项中介绍。

向银行借款是企业向债权人借入资金的最基本形式。按借款偿还期的长短分为短期借款和长期借款，借款期在 1 年以内(含 1 年)的借款称为短期借款，主要是为解决生产经营需要的资金；借款期在 1 年以上(不含 1 年)的借款称为长期借款，主要是为解决企业为扩大经营规模等而进行工程项目建设需要的资金。

企业筹集长期资金还可以采用发行债券的方式，因此企业形成了应付债券。

2. 借入资金引起的资金运动

1) 向债权人借入资金

向债权人借入资金一方面增加了银行存款这项资产，另一方面增加了短期借款、长期借款或应付债券等负债。向债权人借入资金的来龙去脉如图 7.4 所示。

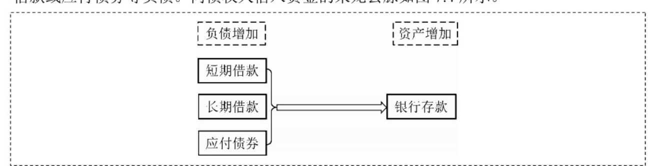


图 7.4 向债权人借款

2) 偿还借入的资金

偿还借入的资金与借入资金相反，一方面减少银行存款，另一方面减少短期借款、长期借款、或应付债券等负债。

3) 借入资金产生的利息

期末计算出应付未付利息时：一方面，增加了费用或资产成本。本着“谁受益谁负担”的原则：①为生产经营需要而借入款项产生的利息及其手续费，借记“财务费用”账户，将减少当期利润。②为在建工程等借入款项产生的利息及其手续费，借记“在建工程”等账户，形成在建工程等的成本；工程结束款项尚未归还，款项被视为转作生产经营用，其产生的利息，记入“财务费用”账户，等等。另一方面，其偿还期在 1 年以内(含 1 年)的利息，如短期借款、长期借款的利息，其偿还期一般在 1 年以内，应贷记“应付利息”账户；发行债券的利息，主要采用分期付息方式，利息的偿还期也在 1 年以内，同样贷记“应付利息”账中(发行债券也可采用到期一次还本付息方式，则利息的偿还期超过一年，应贷记“应付债券”账中，这里略)。借入资金产生利息的来龙去脉如图 7.5 所示。

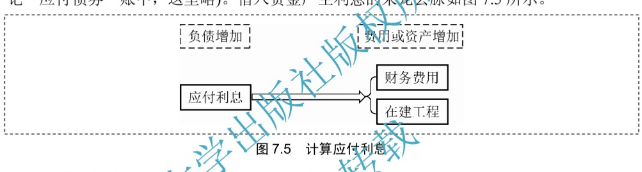


图 7.5 计算应付利息

4) 支付利息

支付利息时，一方面减少应付利息，另一方面减少银行存款。

3. 账户设置

(1) “短期借款”账户。该账户属于负债类账户，用来核算企业向银行或其他金融机构借入的期限在 1 年以下(含 1 年)的各种借款。贷方登记借入的各种短期借款，借方登记偿还借款额，期末余额在贷方，反映企业尚未偿还的短期借款。

(2) “长期借款”账户。该账户属于负债类的账户，用来核算企业向银行或其他金融机构借入的偿还期在 1 年以上的各种款项。贷方登记借入的长期借款，借方登记归还的长期借款本金，期末贷方余额反映尚未偿还的长期借款。

(3) “应付债券”账户。该账户属于负债类账户，用来核算企业发行债券本金及其利息。该账户贷方登记企业发行的债券本金及其超过一年期的应付利息，借方登记到期归还的债券本金和利息，期末贷方余额反映尚未偿还的债券本金和利息。

(4) “财务费用”账户。该账户属于损益类账户，用来核算企业因筹集生产经营所需资金而发生的筹资费用，包括利息支出(减利息收入)及相关手续费等。发生财务费用时记入账户的借方，发生的应冲减财务费用的利息收入等记入账户的贷方，期末，将本账户余额结转至“本年利润”账户，期末无余额。

(5) “应付利息”账户。该账户属于负债类账户，用来核算企业因借入款项应付而未付的 1 年内(含 1 年)偿付的利息。本期计提的利息记入该账户贷方，表明应付利息的增加，实际支付的利息记入该账户的借方，表明应付利息的减少，期末贷方余额反映尚未支付的利息。

4. 应用举例

1) 取得借款时

【例 7-2】原始凭证见附表 3。

文字描述如下：1 月 1 日，从银行借入期限为 6 个月，年利率为 6%的款项 200 000 元，款项已经存入银行。

(1) 会计确认：一方面，“款项存入银行”符合银行存款增加的定义及其确认条件，应借记“银行存款”账户；另一方面，借入 6 个月的借款，符合短期借款的定义及其确认条件，则应贷记“短期借款”账户。

(2) 会计计量：按照历史成本计量属性，银行存款增加 200 000 元；短期借款增加 200 000 元。

(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证。见附表 33(读者可亲自动手编制此题的记账凭证)，其中的会计分录如下：

借：银行存款	200 000	
贷：短期借款		200 000

如果企业借入超过 1 年的借款，则贷记“长期借款”账户；如果企业通过发行债券筹集上述资金，则贷记“应付债券”账户。综上所述，向债权人借入资金的会计分录模型如下：

借：银行存款(收到存款)	×××	
贷：短期借款(偿还期≤1 年)		×××
长期借款(偿还期＞1 年)		×××
应付债券		×××

② 登记账簿。依据记账凭证登记账簿详见附表 37、附表 49 和附表 87。

简化的“T”字账如图 7.6 所示：

短期借款（借方）	短期借款（贷方）	银行存款（借方）	银行存款（贷方）
	初余 200 000	初余 274 000	
	7-2 200 000	7-1 400 000	
		7-2 20 000	

图 7.6 短期借款

2) 支付利息时

【例 7-3】原始凭证见附表 4。

文字描述如下：1 月 5 日，接银行通知，从企业银行存款账户中支付了上年度应付利息 2 000 元。

(1) 会计确认。一方面，该交易导致前已确认的应付利息这项负债减少，应借记“应付利息”账户；另一方面，资产中的银行存款也减少，应贷记“银行存款”账户。

(2) 会计计量。按照历史成本计量属性，应付利息减少 2 000 元，“银行存款”减少 2 000 元。

(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证见附表 34 第 3 号，其中会计分录如下：

借：应付利息	2 000	
贷：银行存款		2 000

支付利息的会计分录模型如下：

借：应付利息　　×××
　　贷：银行存款　　×××

② 登记账簿。此笔交易或者事项并未登记到附表37和附表54中，留给读者依据记账凭证登记。

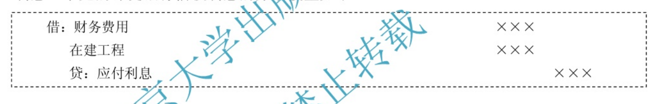
简化的“T”字账如图7.7所示。

应付利息		银行存款	
	初余　2 000	初余 274 000	
7-3　2 000		7-1　400 000	7-3　2 000
		7-2　20 000	

图7.7　支付利息

3) 期末事项

月末，企业根据权责发生制对本期使用的银行借款额，计提本月应负担的借款利息(又称账项调整)。一方面，对于生产经营用借款的利息，借记“财务费用”账户；对于为“在建工程”建设期间的借款而产生的利息，借记“在建工程”账户等。另一方面，贷记应付利息。常见的计提银行借款利息的分录模型如下：


借：财务费用　　×××
　　在建工程　　×××
　　贷：应付利息　　×××

7.3　采购交易或者事项

采购过程是资金在企业内部循环周转的过程之一，是企业经营活动的一个组成部分，采购交易或者事项又称供应过程交易或者事项，主要是指购进生产经营需要的原材料，为产品生产做准备。企业购进固定资产属于投资方面的交易或者事项，但是，其会计确认、计量、记录的方法与采购材料相似，也是为生产所必须做的准备，在此一并介绍。采购交易或者事项在整体交易或者事项中的位置如图7.8所示。

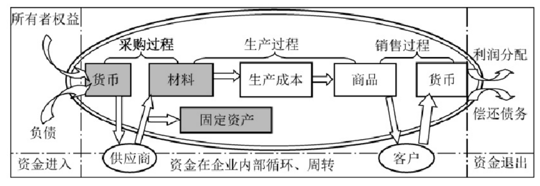


图7.8　采购交易或者事项位置图

7.3.1 材料采购

1. 材料采购的含义

材料采购是企业从供应商那里购买生产产品需要的原料及主要材料等为生产产品储备物质的过程。采购的材料被验收入库，成为库存材料，就被称为“原材料”，购进的材料在验收入库前被称为“在途物资”。材料采购的成本由材料的买价、采购费用两部分构成。采购费用包括支付的从供应商的材料所在地，将材料转移到企业仓库所在地的运杂费、运输途中的合理损耗、进口关税等。除此之外，根据增值税法律的规定，企业购进材料还应该按照采购材料等的价值交纳增值税(进项税额)，该增值税由供应商代收代交；增值税是价外税，不构成采购材料的成本，亦即不增加在途物资或原材料的价值。

2. 材料采购引起的资金运动

采购材料引起的资金运动。一个方面，增加材料这项资产的价值，具体有两种情况：①如果材料尚未验收入库则增加在途物资；②如果材料已经验收入库则增加原材料。同时，由于交纳增值税(进项税额)，则减少了应交税费这项负债。另一方面，支付了采购材料的货款、采购费用及增值税进项税额，减少了银行存款等资产；如果款项尚未支付，则增加了应付账款或应付票据；如果前已预付了货款则减少预付账款。采购材料的来龙去脉如图 7.9 所示。

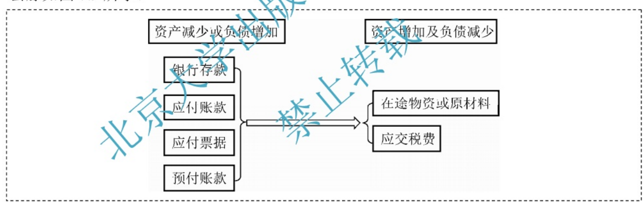


图 7.9　材料采购

3. 账户设置

(1) “在途物资”账户。此账户是资产类账户，适用于采用按实际成本进行材料物资的日常核算、货款已付尚未验收入库的在途物资的采购成本(买价＋采购费用)。借方登记企业购入的在途物资的实际成本，贷方登记验收入库的在途物资的实际成本，期末借方余额反映企业在途物资的采购成本。该账户按材料的品种等设置明细账。

(2) “原材料”账户。此账户是资产类账户，用来核算企业库存的各种材料及主要材料等的实际成本。借方登记已验收入库材料的实际成本，贷方登记发出材料的实际成本，期末借方余额反映库存材料的实际成本。该账户应按照材料的品种等设置明细账。

(3) “应交税费”账户。此账户是负债类账户，用来核算企业按照税法等规定计算应交纳的各种税费，包括增值税、消费税、城市维护建设税、教育费附加、所得税等。贷方登记应交纳的各种税金，借方登记实际交纳的各种税金，期末贷方余额为应交未交的税金，借方余额为多交的税金。该账户按税种设置明细账。

其中“应交税费——应交增值税”账户是用来核算企业应交和实交增值税情况的账户。

企业购买材料时交纳的增值税进项税额记入该账户的借方；企业销售产品时代税务机关向客户收取的增值税销项税额记入该账户的贷方。

(4) “应付账款”账户。此账户是负债类账户，用来核算企业因采购材料、商品和接受劳务等经营活动应支付的款项。贷方登记应付供应单位的款项(买价和代垫运杂费)，借方登记已偿还供应单位的款项，期末贷方余额，反映尚未偿还的应付款项。按供应商名称设置明细账。

(5) “应付票据”账户。此账户是负债类账户，用来核算企业购买材料、商品和接受劳务等开出、承兑的商业汇票(包括商业承兑汇票和银行承兑汇票)。企业开出、承兑汇票或以承兑商业汇票抵付货款、应付账款时，贷记本账户；支付票款，借记本账户；期末贷方余额反映尚未到期的应付票据金额。

(6) “预付账款”账户。此账户是资产类账户，用来核算企业按照合同规定预付的款项。企业因购货而预付的款项借记本账户；收到所购物质，按应支付的金额，贷记本账户。期末借方余额反映企业预付的款项；期末如为贷方余额，反映企业尚未补付的款项，亦即应付账款。按供货单位进行明细核算。

预付账款不多的企业，可以不设置“预付账款”账户，将预付款项直接记入“应付账款”账户。

4. 应用举例

1) 购进材料时

【例 7-4】原始凭证(见附表 5 和附表 6)。

文字描述如下：1 月 6 日，向亮载公司购进甲材料 2 000 千克，单价 40 元；购入乙材料 3 000 千克，单价 20 元，货款共计 140 000 元，增值税进项税额 23 800 元，价税合计 163 800 元。材料尚未验收入库。全部款项以银行存款支付。

(1) 会计确认。一方面，该交易中所购甲、乙材料尚未验收入库，亦即处于运输途中，应借记“在途物资——甲材料”、“在途物资——乙材料”账户；因采购材料交纳了增值税进项税额，应借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户。另一方面，款项以银行存款支付，应贷记“银行存款”账户。

(2) 会计计量。按照历史成本计量属性，采购材料的成本由买价和采购费用两部分构成，这里没有发生共同性的采购费用，则“在途物资——甲材料”80 000 元(2 000 千克×40 元/千克)、“在途物资——乙材料”60 000 元(3 000 千克×20 元/千克)、“应交税费——应交增值税”23 800 元；“银行存款”163 800 元。

(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证(见附表 34 第 4 号)，其中编制的会计分录如下：

科目	借方	贷方
借：在途物资——甲材料	80 000	
——乙材料	60 000	
应交税费——应交增值税(进项税额)	23 800	
贷：银行存款		163 800

如果材料直接验收入库，则应借记“原材料”账户；如果款项尚未支付，但是签发了商业汇票，则贷记“应付票据”账户；如果款项前已预付，则贷记“预付账款”账户；如果材料已入库，款项尚未支付，则贷记“应付账款”账户。综上所述，购进材料的会计分录模型如下：

借：在途物资(尚未入库)	×××	
原材料(直接验收入库)	×××	
应交税费——应交增值税	×××	
贷：银行存款(已支付)		×××
应付票据(款未付且签发商业汇票)		×××
预付账款(前已预付)		×××
应付账款(材料入库，款未付)		×××

用银行存款预付购货款时，借记“预付账款”账户，贷记“银行存款”账户；用银行存款支付应付票据、应付账款时，借记“应付票据”、“应付账款”等账户，贷记“银行存款”账户。

② 登记账簿。

依据记账凭证登记账簿详见附表37、附表41、附表53和附表86。

简化的“T”字账见图7.10所示：

银行存款

借方		贷方	
初余	274 000		
7-1	400 000	7-3	2 000
7-1	200 000	7-4	163 800

应交税费

借方		贷方
7-4	23 800	

在途物资

借方		贷方
7-4	140 000	

图7.10　采购材料尚未验收入库

2) 在途物资验收入库时

【例7-5】原始凭证见附表7。

文字描述如下：1月7日，向亮载公司购进的甲、乙材料到货，验收甲材料2 000千克，乙材料3 000千克，办理完验收入库手续。

(1) 会计确认。一方面，该交易中所购材料已经验收入库，应借记“原材料——甲材料”、“原材料——乙材料”账户；另一方面，在途物资被验收入库，应贷记“在途物资——甲材料”、“在途物资——乙材料”账户。

(2) 会计计量。按照历史成本计量属性，根据“在途物资——甲材料”、“在途物资——乙材料”明细账的借方累计数得知：“在途物资——甲材料”的采购成本为80 000元；“在途物资——乙材料”的采购成本为60 000元。根据验收单计量，“原材料——甲材料”80 000元；“原材料——乙材料”60 000元。

(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证见附表34第5号，其中编制的会计分录如下：

借：原材料——甲材料	80 000	
——乙材料	60 000	
贷：在途物资——甲材料		80 000
——乙材料		60 000

材料验收入库的分录模型如下：

借：原材料——甲材料	×××	
——乙材料	×××	
贷：在途物资——甲材料		×××
——乙材料		×××

② 登记账簿。依据记账凭证登记账簿详见附表 40、附表 41 和附表 77、78。

简化的“T”字账如图 7.11 所示。

在途物资		原材料	
7-4　140 000	7-5　140 000	初余　180 000	
		7-5　140 000	

图 7.11　材料验收入库

7.3.2　购建固定资产

1. 购建固定资产的含义

购建固定资产是指企业取得固定资产的交易或者事项。固定资产是指企业为生产产品、提供劳务、出租或经营管理而持有的，使用寿命超过一个会计年度的房屋建筑物、机器设备、运输车辆及工具、器具等有形资产。固定资产是企业重要的物质基础。购建的固定资产达到可使用状态、交付使用则称为固定资产；如果尚未交付使用，正在建造和安装的过程之中称为在建工程。

固定资产按照其内容可分为机器、设备、运输工具及房屋、建筑物等；按其是否需要安装才能交付使用可分为不需要安装和需要安装两种；按其取得时交纳的增值税进项税额是否可以抵扣其销项税可分为可抵扣的机器设备、运输工具等和不可抵扣的房屋建筑物等。

这里仅介绍购建不需要安装的机器、设备、运输工具等固定资产，其交纳的增值税进项税额可以抵扣其销项税额。

2. 购建固定资产引起的资金运动

购建固定资产引起的资金运动，一方面，固定资产已经交付使用，则增加了“固定资产”；同时，由于购建而交纳的增值税(进项税额)，应减少应交税费这项负债的价值(该固定资产如为不动产，其税款计入在建工程成本或直接计入固定资产成本)。另一方面，减少银行存款等资产。购建固定资产的来龙去脉如图 7.12 所示。

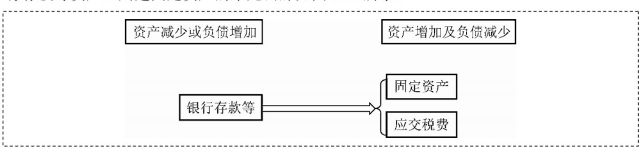


图 7.12　购建固定资产

3. 账户设置

“固定资产”账户是资产类账户，用来核算企业持有的固定资产原始价值的增减变动和结存情况。借方登记固定资产原始价值的增加额，贷方登记固定资产原始价值的减少额。期末的余额在借方，反映企业固定资产的原价。

4. 应用举例

【例 7-6】原始凭证见附表 8 和附表 9。

文字描述如下：1 月 7 日，向环宇公司购进不需要安装的数控设备一台，买价 80 000

元，应该交纳的增值税进项税额为 13 600 元。款项共计 93 600 元，以银行存款支付。数控设备直接交付使用。

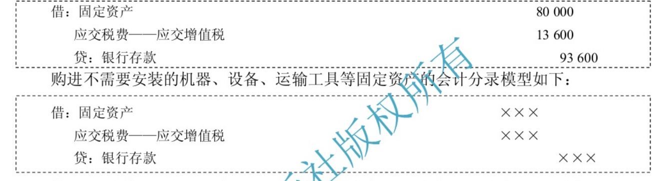
(1) 会计确认。一方面，该交易中所购数控设备交付使用，应借记“固定资产”账户；交纳的增值税进项税额应借记“应交税费——应交增值税”账户；另一方面，款项以银行存款支付，应贷记“银行存款”账户。

(2) 会计计量。按照历史成本计量属性，“固定资产”的成本为 80 000 元；“应交税费——应交增值税”为 13 600 元；银行存款减少 93 600 元。

(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证见附表 34 第 6 号，其中编制的会计分录如下：

借：固定资产　　80 000
　　应交税费——应交增值税　　13 600
　　贷：银行存款　　93 600



购进不需要安装的机器、设备、运输工具等固定资产的会计分录模型如下：

借：固定资产　　×××
　　应交税费——应交增值税　　×××
　　贷：银行存款　　×××

② 登记账簿。依据记账凭证登记账簿详见附表 37、附表 45、附表 53 和附表 85。

简化的“T”字账如图 7.13 所示。

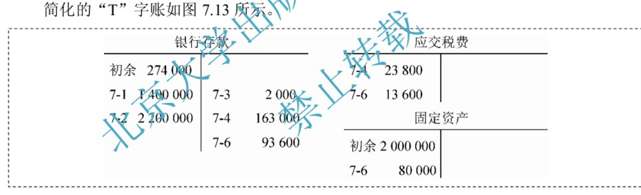


图 7.13 购进固定资产

7.4 生产交易或者事项

7.4.1 生产交易或者事项的含义

生产交易或者事项就是发生在生产过程中引起资金运动的各项活动，主要包括两个方面的内容，一方面，表现为生产车间为生产产品而消耗各项资源的活动，亦即为生产产品而发生的直接材料的消耗、直接人工的消耗和为生产产品而发生的各项间接的耗费(又称制造费用)。另一方面，表现为库存商品(或在产品)这种新资源形成的活动。产品生产交易或者事项在整体交易或者事项中的位置如图 7.14 所示。

某一会计期间内，制造产品的生产车间为生产产品而发生的直接材料、人工的耗费和间接耗费称为生产费用；将生产费用分别归集到该车间所生产的各种产品之中，就构成了具体产品本期发生的生产成本。如果该产品需要几个会计期间才能生产完成，该完工产品的生产成本就等于其几个会计期间生产成本的累计数。生产车间以外发生的耗费与产品的

生产无直接关系，不能称其为生产费用，也不能归集到产品的生产成本之中。将产品的生产成本只限定在制造产品生产车间内发生的资源耗费的方法，称为制造成本法，其“生产成本”也可以称为“制造成本”。亦即产品的生产成本包括直接材料、直接人工、制造费用三个部分，这三个分部又被称为成本项目。

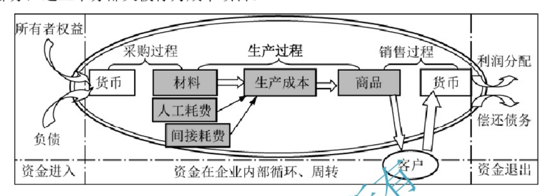


图 7.14　产品生产交易或者事项位置图

值得注意的是，其一，生产费用并不是生产过程发生的费用，是指某一期间(如一个月)为生产产品发生资源的耗费，其经济利益转化为在产品的成本，并未导致所有者权益减少，不符合会计准则中费用要素的定义，生产费用只是对某一会计期间为生产产品而付出代价的总称，也不是账户的名称，如果将生产费用改称为期间生产成本也许会更好理解。其二，制造费用是反映生产车间本期为生产产品而发生的各种间接耗费的总称，是本期生产成本的一个组成部分，需要在该车间各产品之间进行分配的成本；是资产类(也是成本类)会计科目，也不是费用类科目，如果将制造费用改称为间接生产成本或间接成本也许会更好理解。

7.4.2　生产交易或者事项引起的资金运动

生产产品需要耗费人力、物力、财力等资源，管理企业、销售商品等同样也要耗费各种资源，下面分别介绍与生产产品有关的各项耗费，涉及管理企业、销售商品方面同种类型的耗费也一并介绍。

1. 发出材料的事项

企业为生产产品等活动必然要发出“原材料”，其引起的资金运动如下：一方面，根据“谁受益谁负担”的原则：①属于生产某产品直接耗费的材料，直接增加某产品的生产成本；②属于生产车间机器、设备等消耗(机物料消耗)的材料，间接增加生产产品的成本，即增加制造费用；③属于行政管理部门机物料消耗的材料，增加了管理费用等。另一方面，发出材料，减少了原材料。

2. 办公费等其他交易或者事项

任何一个组织机构必然发生办公等耗费，其引起的资金运动如下：一方面，根据“谁受益谁负担”的原则：生产车间、企业管理部门、销售部门等发生办公费用，应分别增加了制造费用、管理费用、销售费用；另一方面，减少了银行存款、预付账款或增加应付账款等。

3. 期末分配职工薪酬的事项

企业员工在各自岗位付出劳动，一般企业每月月末计算一次薪酬，下个月发放本月薪酬，本月则发放上个月薪酬。期末分配职工薪酬的事项引起的资金运动如下：一方面，根据“谁受益谁负担”的原则：①生产某产品人员的薪酬，增加某产品的生产成本；②生产车间管理部门人员的薪酬，增加生产产品的间接成本——制造费用；③企业行政管理部门人员的薪酬，增加管理费用；④专设销售机构人员的薪酬，增加销售费用等。另一方面，由于本月尚未支付员工本月的薪酬，增加了应付职工薪酬。

4. 期末计提固定资产折旧的事项

固定资产随着使用其价值必然发生损耗，通常称为折旧，其引起的资金运动如下：一方面，根据“谁受益谁负担”的原则：①制造车间固定资产折旧，增加了生产产品的间接成本——制造费用；②企业管理部门固定资产折旧，增加管理费用；③专设销售机构固定资产折旧，增加销售费用。另一方面，固定资产价值的减少，增加累计折旧。

5. 期末将制造费用分配给具体产品的事项

制造费用是在生产车间范围内，本期(月)为生产产品而发生的各项间接耗费的总和，必然由该车间生产的产品来负担，分配制造费用的事项其引起的资金运动如下：一方面，减少了制造费用；另一方面，增加了各个具体产品的生产成本。

6. 产品完工验收入库的事项

生产产品不论时间长短总是要完工入库的，其引起的资金运动如下：一方面，产品完工离开了生产车间，反映产品的生产成本也随之减少，减少生产成本；另一方面，产品验收入库，增加了库存商品。

综上所述，生产交易或者事项引起资金运动的来龙去脉如图 7.15 所示。

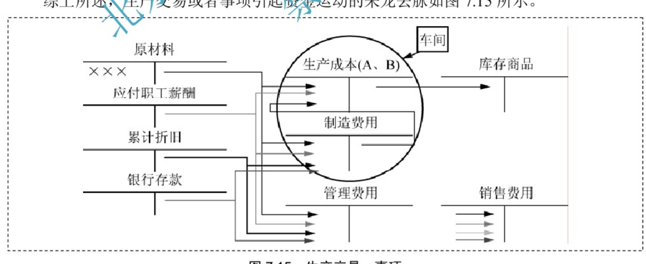


图 7.15 生产交易、事项

7.4.3 账户设置

(1) “生产成本”账户。此账户是资产(也是成本)类账户，用来核算企业进行工业性生产发生的各项生产成本，包括生产各种产品(产成品、自制半成品等)、自制材料、自制工具、自制设备等。借方登记应计入产品生产成本的各项直接成本和分配计入产品生产成本的制造费用，主要包括：①直接材料；②直接人工；③制造费用等 3 个成本项目。贷方登

记完工入库产品的生产成本。期末如有余额在借方，反映尚未加工完成的在产品成本。该账户可按产品品种设置明细账。

(2) “制造费用”账户。此账户是资产(也是成本)类账户，用来核算企业生产车间(部门)为生产产品和提供劳务而发生的各项间接成本。借方登记生产车间实际发生的：机物料消耗、车间管理部门人员的薪酬、固定资产折旧及办公费、水电费等各项间接成本；贷方登记分配转入各个产品的“生产成本”的间接成本；期末一般应无余额。

(3) “应付职工薪酬”账户。此账户是负债类账户，用来核算企业根据有关规定应付给职工的各种薪酬。贷方登记本月结算的应付职工薪酬；借方登记本月实际支付的职工薪酬。期末余额在贷方，反映企业应付未付的职工薪酬。

(4) “累计折旧”账户。此账户是固定资产账户的调整账户，其性质依附于被调整的“固定资产”账户，亦属于资产类账户，用来核算固定资产因折旧而减少的价值。贷方登记按期(月)计提固定资产的折旧；借方登记处置固定资产应结转的累计折旧。期末贷方余额反映企业固定资产的累计折旧额。

(5) “库存商品”账户。此账户是资产类账户，用来核算企业库存的各种商品的实际成本。借方登记已经完成全部生产过程并已验收入库的产成品的实际成本；贷方登记发出商品的成本；余额在借方，反映库存商品的实际成本。该账户应按商品的品种等设置明细账。

(6) “管理费用”账户。此账户是损益类账户，用来核算企业为组织和管理生产经营而发生的管理费用，包括企业的董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的或者应当由企业统一负担的公司经费(包括行政管理部门职工薪酬、物料消耗、办公费和差旅费等)、董事会费、聘请中介机构费、咨询费、诉讼费、业务招待费、房产税、车船使用税、土地使用税、印花税、技术转让费、无形资产摊销、职工教育经费、研究与开发费、排污费等。发生上述各项管理费用时记入账户的借方；期末将本账户的余额转入“本年利润”账户时记入账户的贷方，期末无余额。按照管理费用的具体项目设置明细账。

7.4.4 应用举例

1) 发出材料时

【例 7-7】原始凭证(见附表 10)。

文字描述如下：1 月 8 日，仓库发出材料用于生产 A、B 两种产品和车间物料消耗。发出的甲材料 2 000 千克，单价 40 元，金额共计 80 000 元。发出乙材料 3 600 千克，单价 20 元，金额共计 72 000 元。期中，生产 A 产品领用甲材料 1 000 千克，金额 40 000 元，领用乙材料 2 000 千克，金额 40 000 元；生产 B 产品领用甲材料 1 000 千克，金额 40 000 元，领用乙材料 1 500 千克，金额 30 000 元；车间一般耗用乙材料 100 千克，金额 2 000 元。

(1) 会计确认。一方面，仓库发出了甲材料、乙材料，应贷记“原材料——甲材料”、“原材料——乙材料”账户；另一方面，生产 A、B 产品领用材料，应借记“生产成本——A 产品”、“生产成本——B 产品”账户；车间一般耗用材料，应借记“制造费用”账户。

(2) 会计计量。按照历史成本计量，“生产成本——A 产品”增加 80 000 元；“生产成本——B 产品”增加 70 000 元；“制造费用”增加 2 000 元。“原材料——甲材料”减少 80 000 元；“原材料——乙材料”减少 72 000 元。

(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证见附表 34 第 7 号，其中编制的会计分录如下：

借：生产成本——A 产品	80 000	
——B 产品	70 000	
制造费用	2 000	
贷：原材料——甲材料		80 000
——乙材料		72 000

如果行政管理部门耗用了材料，应借记“管理费用”账户；如果销售部门耗用了材料，应借记“销售费用”账户等。综上所述，企业发出材料的会计分录模型如下：

借：生产成本——A 产品	×××	
——B 产品	×××	
制造费用(车间机物料消耗)	×××	
管理费用(行政部门物料消耗)	×××	
销售费用(销售部门物料消耗)	×××	
贷：原材料——甲材料		×××
——乙材料		×××

② 登记账簿。依据记账凭证登记账簿详见附表 40、附表 42、附表 43、附表 81 和附表 82。原材料明细账留给读者登记，见附表 77、附表 78。

简化的“T”字账如图 7.16 所示。

原材料

借方	贷方
初余 180 000	
7-5 140 000	7-7 152 000

生产成本

借方	贷方
初余 20 000	
7-7 150 000	

制造费用

借方	贷方
7-7 2 000	

图 7.16 发出材料

2) 发生各项办公费时

【例 7-8】原始凭证(见附表 11～附表 13)。

文字描述如下：1 月 8 日，以银行存款支付办公用品款 6 000 元，其中，生产车间和行政管理部门分别领用 2 000 元和 4 000 元。

(1) 会计确认。以银行存款支付办公用品款，导致“银行存款”减少，应记贷方；生产车间和企业管理部门领用，导致“制造费用、管理费用”增加，应记借方。

(2) 会计计量。按照历史成本计量，记入“制造费用”账户的金额为 2 000 元；记入“管理费用”账户的金额应为 4 000 元，记入“银行存款”的金额为 6 000 元。

(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证见附表 34 第 8 号，其中编制的会计分录如下：

借：制造费用	2 000	
管理费用	4 000	
贷：银行存款		6 000

如果销售部门领用了办公用品，应借记“销售费用”；如果款项以库存现金支付，应贷记“库存现金”。综上所述，生产车间等部门发生的各项办公费等的会计分录如下：

借：制造费用(车间的办公费)	×××	
管理费用(行政管理的办公费)	×××	
销售费用(专设销售机构的办公费)	×××	
贷：银行存款		×××
库存现金		×××

② 登记账簿。依据记账凭证登记账簿详见附表 37、附表 43 和附表 67。

简化的“T”字账如图 7.17 所示。



图 7.17　支付办公费

3) 支付职工薪酬时

【例 7-9】原始凭证(见附表 14)。

文字描述如下：1 月 8 日，以银行存款 190 000 元发放上个月应付的职工薪酬。

(1) 会计确认。一方面，“银行存款”减少，应贷记“银行存款”账户；另一方面，“应付职工薪酬”减少，应借记“应付职工薪酬”账户。

(2) 会计计量。银行存款减少 190 000 元；应付职工薪酬减少 190 000 元。

(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证(见附表 34 第 9 号)，其中会计分录如下：

借：应付职工薪酬	190 000	
贷：银行存款		190 000

如果以库存现金直接发放职工薪酬，贷记库存现金。综上所述，发放职工薪酬的会计分录模型如下：

借：应付职工薪酬	×××	
贷：银行存款(通过银行发放的)		×××
库存现金(用现金直接发放的)		×××

② 登记账簿。依据记账凭证登记账簿详见附表 37 和附表 52。

简化的“T”字账如图 7.18 所示。

银行存款	
初余 274 000	
7-1 400 000	7-3 2 000
7-2 200 000	7-4 163 800
	7-6 93 000
	7-8 6 000
	7-9 190 000

应付职工薪酬	
	初余 190 000
7-9 190 000	

图 7.18　发放薪酬

7.4.5　期末与生产成本有关的事项

(1) 月末，根据人事劳资部门计算的应付未付的职工薪酬。生产车间制造产品的生产工人薪酬，应借记“生产成本——×产品”账户；车间管理部门人员薪酬，应借记“制造费用”账户；企业行政管理部门人员薪酬，应借记“管理费用”账户；有专设销售机构，其职工的薪酬，应借记“销售费用”账户。本月的职工薪酬一般本月尚未发放，形成了“应付职工薪酬”账户。期末计算出应付职工薪酬的会计分录模型如下：

借：生产成本——A 产品(生产 A 产品人员薪酬)　　×××
　　　　　　——B 产品(生产 B 产品人员薪酬)　　×××
　　制造费用(车间管理部门人员薪酬)　　×××
　　管理费用(行政管理部门人员薪酬)　　×××
　　销售费用(专设销售机构的人员薪酬)　　×××
　　贷：应付职工薪酬　　×××

(2) 月末，根据权责发生制，计提固定资产折旧。一方面，根据车间使用的固定资产计提的折旧，应借记“制造费用”账户；根据行政管理部门使用的固定资产计提的折旧，应借记“管理费用”账户；根据专设的销售机构使用的固定资产计提的折旧，应借记“销售费用”账户。另一方面，应贷记“累计折旧”账户。计提固定资产折旧的分录模型如下：

借：制造费用(车间固定资产折旧)　　×××
　　管理费用(行政管理固定资产折旧)　　×××
　　销售费用(专设销售机构固定资产折旧)　　×××
　　贷：累计折旧　　×××

(3) 月末，分配制造费用。一般根据生产成本 A、B 产品的生产工时等标准分配制造费用。一方面，借记“生产成本——A 产品”、“生产成本——B 产品”账户。另一方面，贷记“制造费用”账户。分配制造费用的分录模型如下：

借：生产成本——A 产品(A 产品应负担的制造费用)　　×××
　　　　　　——B 产品(B 产品应负担的制造费用)　　×××
　　贷：制造费用　　×××

(4) 月末，结转本月完工验收入库产品的生产成本。一方面，产品验收入库，借记“库存商品”账户；另一方面，生产车间产品减少，贷记“生产成本”账户。结转验收入库产品生产成本的分录模型如下：

借：库存商品——A 产品　×××
　　　　　　——B 产品　×××
　贷：生产成本——A 产品　×××
　　　　　　　——B 产品　×××

7.5　销售交易或者事项

7.5.1　销售交易或者事项的含义

销售交易或者事项是指发生在销售商品过程中引起资金运动的各项活动。销售过程是实现商品价值增值的过程。销售交易或者事项包括：①销售商品等主营业务的交易或者事项；②销售材料、出租固定资产等其他业务的交易或者事项；③在销售商品的过程中发生的保险费、展览和广告费，以及专设商品销售机构的业务费等经营费用的交易或者事项；④销售商品等发生的各项流转税金的交易或者事项。在会计核算上，销售商品、材料等交易或者事项包括两种价格核算的资金运动，一种是，按销售价格核算的经济利益流入企业的资金运动；另一种是，按照库存商品、材料等成本价格核算的经济利益流出企业的资金运动。按两种价格核算是销售交易或者事项与筹资、采购、生产等交易或者事项核算的最大不同，也是销售交易或者事项核算上一个突出的特点。销售交易或者事项在整体交易或者事项中的位置如图 7.19 所示。

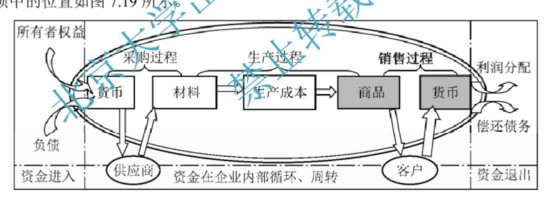


图 7.19　销售交易或者事项

7.5.2　销售交易或者事项引起的资金运动

1. 销售商品等主要交易或者事项

销售商品是实现商品价值增值的过程，要从销售商品所形成的经济利益流入(商品售价)和经济利益流出(商品成本价)两个角度核算。

(1) 从经济利益流入(商品售价)的角度看。一方面，企业取得了收入并代收税金，销售商品使经济利益流入企业，形成企业的主营业务收入，同时，企业代税务机关向客户收取了增值税，增加了应交税费；另一方面，企业收到款项或形成债权，企业增加了银行存款或应收款项等。

(2) 从经济利益流出(商品成本价)的角度看。一方面，企业库存商品减少；另一方面，商品这项经济利益流出了企业，使企业发生了“费用——主营业务成本”。

综上所述，销售交易或者事项引起的资金运动的来龙去脉如图 7.20 所示。

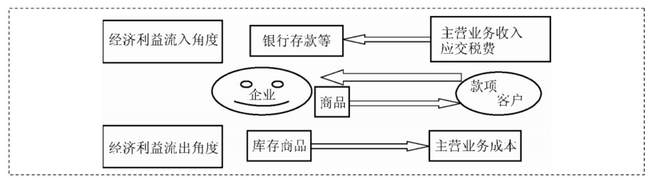


图 7.20　销售交易或者事项

2. 销售材料等交易或者事项

销售材料、出租资产与销售商品类似，也要从经济利益流入(售价)和经济利益流出(成本价)两个角度核算：

(1) 从经济利益流入(材料售价)的角度看。一方面，企业取得了收入并代收税金。销售材料使经济利益流入企业，形成企业的其他业务收入，同时，企业代税务机关向客户收取了增值税，增加了应交税费；另一方面，企业收到款项或形成债权，即增加了银行存款或应收款项。

(2) 从经济利益流出(材料成本价)的角度看。一方面，企业原材料减少；另一方面，企业发生了其他业务成本这项费用。

销售材料交易或者事项引起的资金运动的来龙去脉与销售商品类似。

3. 发生各项销售费用的交易或者事项

为使商品能顺利销售出去或扩大销售额，除了要付出商品等经济利益以外，还要发生销售商品的保险费、包装费、展览费和广告费、商品维修费及为销售本企业商品而专设的销售机构、网点的职工薪酬、业务费、折旧费等经营费用。这些经济利益的流出，一方面，引起了销售费用增加；另一方面，减少了银行存款或增加了应付款项等。

4. 发生营业税金及附加的交易或者事项

根据税法的规定，企业除应交纳增值税外，还要计算交纳城市维护建设税、教育费附加，销售应纳消费税产品的企业还要交纳消费税等。这些交易或事项一方面，引起了营业税金及附加的增加；另一方面，形成了相应的应交税费。

7.5.3　账户设置

(1) “主营业务收入”账户。此账户属于损益类账户，用来核算企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所产生的收入，该账户贷方登记企业销售商品(包括产成品、自制半成品等)或让渡资产使用权所实现的收入；借方登记发生的销售退回和转入“本年利润”账户的收入，期末将本账户的余额结转后，该账户应无余额。“主营业务收入”账户应按主营业务的种类设置明细账。

(2) “主营业务成本”账户。此账户属于损益类账户，用来核算企业因销售商品、提供劳务或让渡资产使用权等日常活动而发生的实际成本。该账户的借方结转已售商品、提

供的各种劳务等的实际成本；贷方登记当月发生销售退回的商品成本(未直接从本月销售成本中扣减的销售退回的成本)和期末转入“本年利润”账户的当期销售产品成本，期末结转后该账户应无余额。该账户应按照主营业务的种类设置明细账。

(3) “销售费用”账户。此账户属于损益类账户，用来核算企业销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用，包括保险费、包装费、展览费和广告费、商品维修费及为销售本企业商品而专设的销售机构、网点的职工薪酬、业务费、折旧费等经营费用。发生上述各项费用时，记借方；期末将本科目余额转入“本年利润”账户记贷方，结转后无余额。

(4) “应收账款”账户。此账户属于资产类账户，用来核算企业因销售商品、提供劳务等经营活动应收取的款项。企业发生应收账款，按应收金额(货款、代收的税费、代垫的运杂费等)，记借方；收回应收账款时，记贷方。月末借方余额表示应收而未收回的款项。该账户按债权人设置明细账。

为减少工作量，收到客户的欠款大于应收账款数额或预收客户的货款，也可以不单独设“预收账款”账户，直接记入该客户“应收账款”的明细账的贷方。该客户“应收账款”明细账出现贷方余额，表示“预收账款”。

(5) “应收票据”账户。此账户属于资产类账户，用来核算企业因销售商品等而收到的商业汇票。收到的应收票据，记入该账户的借方；票据到期，实际收到的款项记该账户的贷方；月末，借方余额，表示尚未到期的应收票据金额。

(6) “预收账款”账户。此账户属于负债类账户，用来核算企业按照合同规定向购货单位预收的款项。企业向购货单位预收的款项，记入该账户的贷方；销售实现时，按实现的收入，记入该账户的借记。本账户应按照购货单位设置明细账。

为减少工作量，发出商品的货款(包括代收的增值税)大于预收的货款，也可以不单独设置该客户的“应收账款”明细账，直接记入该客户“预收账款”账户的借方，该客户的预收账款明细账出现的借方余额，表示“应收账款”。

7.5.4 应用举例

1. 主营业务涉及的交易或事项

1) 取得主营业务收入

【例 7-10】原始凭证见附表 15。

文字描述如下：15 日，按合同销售给蓝天公司 A 商品 4 000 台，单位售价 80 元；B 商品 2 000 台，单位售价 50 元，货款共计 420 000 元，代收的增值税销项税额 71 400 元，共计 491 400 元，款项尚未收到。

(1) 会计确认。一方面，按销售商品的售价：销售的 A、B 商品，符合“主营业务收入”的定义及其确认条件，应贷记“主营业务收入”；代收的销项税符合“应交税费”的定义及其确认条件，应贷记“应交税费——应交增值税”账户；另一方面，款项尚未收到，符合“应收账款”的定义及其确认条件，应借记“应收账款”账户。

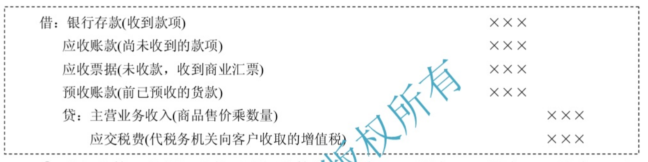
(2) 会计计量。按照历史成本计量属性，贷记的主营业务收入(A、B)的金额为 420 000 元，贷记的应交税费金额为 71 400 元，借记的应收账款金额为 491 400 元。

(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证(见附表 34 第 10 号)，其中会计分录如下：

借：应收账款——蓝天公司　　491 400
　　贷：主营业务收入　　420 000
　　　　应交税费——应交增值税　　71 400

如果销货款已经收到，则应借记“银行存款”账户；如果收到客户的商业汇票，则应借记“应收票据”账户；如果款项前已预收，则应借记“预收账款”账户。综上所述，销售商品等主营业务收入的会计分录模型如下：



借：银行存款(收到款项)　　×××
　　应收账款(尚未收到的款项)　　×××
　　应收票据(未收款，收到商业汇票)　　×××
　　预收账款(前已预收的货款)　　×××
　　贷：主营业务收入(商品售价乘数量)　　×××
　　　　应交税费(代税务机关向客户收取的增值税)　　×××

② 登记账簿。依据记账凭证登记账簿详见附表 38、附表 53、附表 62、附表 71 和附表 86。

简化的“T”字账如图 7.21 所示。

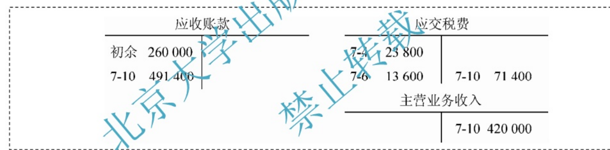


图 7.21　销售商品取得收入

2) 发生主营业务成本

【例 7-11】商品销售后，根据附表 79 和附表 80 确认、计量、记录已销商品的减少金额及其主营业务成本增加的金额。

文字描述如下：15 日，其中已售 A 商品 4 000 台，单位成本 40 元，总金额为 160 000 元；已售 B 商品 2 000 台，单位成本 24 元，总金额为 48 000 元。应结转已售 A、B 商品的销售成本为 208 000 元，

(1) 会计确认。一方面，按销售商品的成本价格：发出商品符合“库存商品”减少的定义及其确认条件，应贷记“库存商品”账户；另一方面，因发出商品发生了经济利益流出企业，符合“主营业务成本”的定义及其确认条件，应借记“主营业务成本”账户。

(2) 会计计量。按照历史成本计量，“库存商品——A 商品”成本为 160 000 元；“库存商品——B 商品”成本为 48 000 元；主营业务成本(可分 A、B 商品)共为 208 000 元。由于没有其他的原始凭证为依据，因此，应将会计计量的过程编制成“销售成本计算表”作为原始凭证，见表 7-10。

表 7-10 销售成本计算表

2013 年 1 月 15 日

销售商品名称	单位	销售数量	单位成本/元	销售成本/元	备注
A 商品	台	4 000	40.00	160 000.00	
B 商品	台	2 000	24.00	48 000.00	
合计				208 000.00	

审核：吾同桌　　　　制单：吾自己

(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证(见附表 34 第 11 号)，其中会计分录如下：

借：主营业务成本　　208 000
　　贷：库存商品——A 商品　　160 000
　　　　　　　　——B 商品　　48 000

结转已销商品成本的会计分录模型如下：

借：主营业务成本(已销商品成本价乘数量)　　×××
　　贷：库存商品(已销商品成本价乘数量)　　×××

② 登记账簿。依据记账凭证登记账簿详见附表 44、附表 64、附表 79 和附表 80。

简化的“T”字账如图 7.22 所示。

库存商品	
初余　260 000	
	7-11　208 000

主营业务成本	
7-11　208 000	

图 7.22 结转已销售商品成本

3) 收回欠款

【例 7-12】原始凭证(见附表 17)。

文字描述如下：1 月 18 日，接到银行通知，收到蓝天公司的欠款 270 000 元。

(1) 会计确认。一方面，接到银行通知收到款项，应借记“银行存款”账户；另一方面，蓝天公司归还了欠款，应贷记“应收账款”账户。

(2) 会计计量。按照历史成本计量，计量的金额均为 270 000 元。

(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证见附表 34 第 12 号，其中编制的会计分录如下：

借：银行存款　　270 000
　　贷：应收账款——蓝天公司　　270 000

如果收到的款项，是客户前欠“应收票据”的款项，则应贷记“应收票据”账户；如果收到的款项是客户预交的货款，则应贷记“预收账款”账户。综上所述，收到货款的会计分录模型如下：

借：银行存款　　×××
　　贷：应收账款(收到客户的欠款)　　×××
　　　　应收票据(收到应收票据的欠款)　　×××
　　　　预收账款(预收客户的货款)　　×××

② 登记账簿。依据记账凭证登记账簿详见附表 37、附表 38 和附表 71。

简化的“T”字账如图 7.23 所示。

应收账款

借方		贷方	
初余	260 000		
7-10	491 400	7-12	270 000

银行存款

借方		贷方	
初余	274 000		
7-1	400 000	7-3	2 000
7-2	200 000	7-4	163 800
7-12	270 000	7-6	93 000
		7-8	6 000
		7-9	190 000

图 7.23 收到货款

2. 其他业务涉及的交易或事项

企业发生的除主营业务收入活动以外的销售材料、出租固定资产、出租无形资产、出租包装物(周转材料)等其他业务的交易或者事项，称为其他业务。

按其他业务的销售(包括出租收入)价格，确认的企业取得的其他业务收入，借记“银行存款”等账户，贷记“其他业务收入”、“应交税费”账户。

按其他业务的成本价格确认其他业务成本：①如果确认企业销售材料，同时，按其材料成本，一方面，借记“其他业务成本”账户；另一方面，贷方“原材料”账户。②如果确认是出租固定资产，同时，按其出租期间固定资产折旧额，一方面，借记“其他业务成本”账户；另一方面，贷记“累计折旧”账户。③如果确认为无形资产，同时，按其出租期间无形资产的累计摊销额，一方面，借记“其他业务成本”账户；另一方面，贷记“累计摊销”账户。④如果确认企业出租周转材料，同时，应贷记“周转材料”账户等。其他业务的会计分录模型为

(1) 取得其他业务收入：

借：银行存款等　　×××

　　贷：其他业务收入　　×××

　　　　应交税费——应交增值税　　×××

(2) 结转其他业务成本：

借：其他业务成本　　×××

　　贷：原材料(销售材料)　　×××

　　　　累计折旧(出租固定资产)　　×××

　　　　累计摊销(出租无形资产)　　×××

　　　　周转材料(出租包装物等)　　×××

3. 企业发生的销售费用

【例 7-13】原始凭证见附表 18 和附表 19。

文字描述如下：21 日，以银行存款 120 000 元支付南粤电视台广告费。

(1) 会计确认。一方面，发生广告费，应记借方“销售费用”账户；另一方面，支付了款项，应贷记“银行存款”账户。

(2) 会计计量。按照历史成本计量，销售费用和银行存款均为 120 000 元。

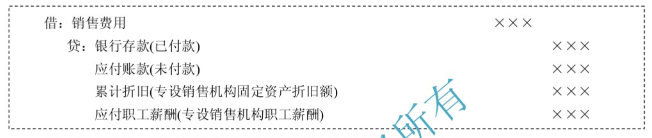
(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证见附表 34 第 13 号，其中会计分录如下：

借：销售费用　　120 000

　　贷：银行存款　　120 000

企业发生的各项销售费用，如果款项尚未支付，应贷记“应付账款”账户；如果为专设销售机构的固定资产折旧，应贷记“累计折旧”账户；如果为专设销售机构人员薪酬等，应贷记“应付职工薪酬”账户，等等。销售费用的会计分录模型如下：


借：销售费用　　×××

　　贷：银行存款(已付款)　　×××

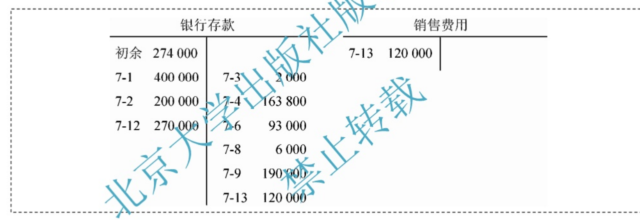
　　　　应付账款(未付款)　　×××

　　　　累计折旧(专设销售机构固定资产折旧额)　　×××

　　　　应付职工薪酬(专设销售机构职工薪酬)　　×××

② 登记账簿。依据记账凭证登记账簿详见附表 37 和附表 66。

简化的“T”字账如图 7.24 所示。



银行存款				销售费用			
初余	274 000			7-13	120 000		
7-1	400 000	7-3	2 000				
7-2	200 000	7-4	163 800				
7-12	270 000	7-6	93 000				
		7-8	6 000				
		7-9	190 000				
		7-13	120 000				

图 7.24　发生销售费用

7.6　对外投资交易或者事项

7.6.1　对外投资交易或者事项的含义

对外投资是企业为了获得收益或实现增值向被投资单位投放资金的交易或者事项。企业对外投资，按投资的性质可分为债权和股权投资两种；按管理层持有投资意图可分为交易性投资、可供出售投资、持有至到期投资和长期股权投资等。对外投资交易或者事项涉及的确认、计量比较复杂，这里仅以“交易性投资”为例介绍对外投资的确认、计量、记录过程。

交易性投资是指企业为了在近期内出售而持有的金融资产，如企业以赚取差价为目的从二级市场购入的股票、债券、基金等。对交易性投资的会计计量，采用“公允价值”计量属性，这是其会计核算上的一个重要特征。

7.6.2　交易性投资交易或者事项引起的资金运动

(1) 企业取得交易性金融资产时，按交易性金融资产的公允价值作为初始入账金额，

相关的交易费用在发生时借记“投资收益”账户。其中，交易费用是指可直接归属于购买、发行等新增的外部费用，主要包括支付给代理机构、咨询公司、券商的手续费和佣金及其他必要支出。企业取得交易性金融资产时支付的价款中如果包含有已经宣告但尚未发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，其性质上属于暂付应收款项，应单独确认为应收项目，不计入交易性金融资产的初始入账金额。取得交易性金融资产时，按交易性金融资产的公允价值借记“交易性金融资产”账户，按发生的交易费用，借记“投资收益”账户，按价款中包含已宣告但尚未发放的现金股利或利息，借记“应收股利或应收利息”账户，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等账户。

(2) 在持有交易性金融资产期间被投资单位宣告发放的现金股利或债券利息，借记“应收股利(或应收利息)”账户，贷记“投资收益”账户。收到现金股利或利息时，借记“银行存款”账户，贷记“应收股利或应收利息”账户。

(3) 资产负债表日，交易性金融资产的公允价值高于其账面余额的差额，借记“交易性金融资产”账户(公允价值变动)，贷记“公允价值变动损益”账户；公允价值低于其账面余额的差额，做相反的会计分录。

(4) 出售交易性金融资产时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等账户，按该项交易性金融资产的成本，贷记“交易性金融资产”账户(成本)，按该项交易性金融资产的公允价值变动，贷记或借记“交易性金融资产”账户(公允价值变动)，按其差额，贷记或借记“投资收益”账户。同时，按该项交易性金融资产的公允价值变动，借记或贷记“公允价值变动损益”账户，贷记或借记“投资收益”账户。

7.6.3 账户设置

(1) “交易性金融资产”账户。此账户属于资产类账户，用来核算企业为交易目的所持有的股票投资、债券投资、基金投资等交易性金融资产的公允价值。借方登记：①取得交易性金融资产的公允价值(成本)；②资产负债表日其公允价值高于账面余额的差额(公允价值变动)；贷方登记：①资产负债表日其公允价值低于账面余额的差额；②企业出售交易性金融资产时结转的成本。期末借方余额，反映企业持有的交易性金融资产的公允价值。

(2) “投资收益”账户。此账户属于损益类账户，用来核算企业持有交易性金融资产等对外投资期间取得的投资收益及处置交易性金融资产等实现的投资收益或投资损失。贷方登记出售交易性金融资产等实现的投资收益，借方登记出售交易性金融资产等发生的投资损失，期末，应将本账户余额转入“本年利润”账户，结转后本账户无余额。

(3) “公允价值变动损益”账户。此账户属于损益类账户，用来核算企业交易性金融资产等以公允价值计量的投资，其公允价值变动而形成的应计入当期损益的利得或损失。贷方登记资产负债表日企业持有的交易性金融资产等采用公允价值记账的公允价值高于账面余额的差额；借方登记资产负债表日企业持有的交易性金融资产等的公允价值低于账面余额的差额，期末，将本账户余额转入“本年利润”账户，结转后本账户无余额。

7.6.4 应用举例

例如，甲公司于 5 月 13 日，以交易目的从二级市场购买乙公司股票 100 000 股，每股价格 10 元，另支付交易费用 1 000 元。款项共计 1 001 000 元。资产负债表日(5 月 30 日)，二级市场乙公司每股股票价格为 13 元。

1) 5 月 13 日，购入乙公司股票时

(1) 会计确认。一方面，企业以交易目的购入股票时，符合交易性金融资产的定义及其确认条件，应借记“交易性金融资产”账户；支付的交易费用符合“投资收益”的定义，应借记“投资收益”账户。另一方面，付出的款项，应贷记“银行存款”账户。

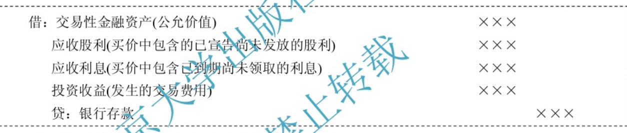
(2) 会计计量。“交易性金融资产”采用公允价值计量。“交易性金融资产”的公允价值为 1 000 000 元(即 10 元/股×100 000 股)；“投资收益”计量金额为 1 000 元；“银行存款”的金额为 1 001 000 元(即 1 000 000 元＋1 000 元)。

(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证略，编制的会计分录如下：

借：交易性金融资产　　1 000 000
　　投资收益　　1 000
　　贷：银行存款　　1 001 000

如果购买股票时的买价中包含被投资公司已经宣告尚未支付的现金股利，则应将这部分付出的款项视为是一项暂付应收款项，符合“应收股利”的定义及其确认条件，应借记“应收股利”；如果购买的是债券，其买价中包括已到期尚未领取的利息，则应将这部分付出的款项视为是一项暂付应收款项，符合“应收利息”的定义及其确认条件，应借记“应收利息”账户。综上所述，购买交易性金融资产时会计分录模型如下：



借：交易性金融资产(公允价值)　　×××
　　应收股利(买价中包含的已宣告尚未发放的股利)　　×××
　　应收利息(买价中包含已到期尚未领取的利息)　　×××
　　投资收益(发生的交易费用)　　×××
　　贷：银行存款　　×××

② 根据分录登记的“T”字账如图 7.25 所示。

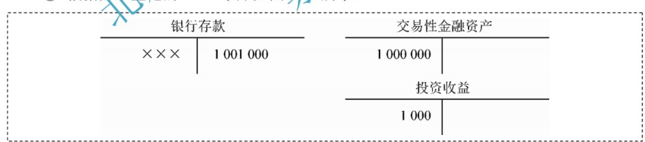


图 7.25 购入交易性金融资产

企业收到乙公司发放的现金股利(或债券利息)时，借记“银行存款”账户，贷记“应收股利”账户(或“应收利息”账户)。

2) 资产负债表日(5 月 31 日)，确认股票价格变动

(1) 会计确认。按照企业会计准则的规定，在资产负债表日按当日交易性金融资产的公允价值计价，对其账面价值进行调整。一方面，公允价值高于账面价值，应借记“交易性金融资产”账户；另一方面，产生了公允价值变动损益，应贷记“公允价值变动收益”账户。

(2) 会计计量。采用公允价值计量。“交易性金融资产”增加 300 000 元，即(13 元/股×100 000 股－1 000 000 元)；“公允价值变动损益”增加 300 000 元。

(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证略，会计分录如下：

借：交易性金融资产　　300 000
　　贷：公允价值变动损益　　300 000

如果，资产负债表日，其公允价值低于购买时的价格，则应借记“公允价值变动损益”账户，贷记“交易性金融资产”账户，即应做相反分录。综上所述，企业持有的交易性金融资产，在资产负债表日公允价值发生变动的情况下会计分录模型如下：

① 公允价值提高时：
借：交易性金融资产(资产负债表日公允价值提高)　　×××
　　贷：公允价值变动损益(资产负债表日公允价值提高)　　×××
② 公允价值降低时：
借：公允价值变动损益(资产负债表日公允价值降低)　　×××
　　贷：交易性金融资产(资产负债表日公允价值降低)　　×××

② 登记账簿略，登记的“T”字账如图 7.26 所示：



图 7.26　资产负债表日公允价值变动

期末，应将“投资收益”、“公允价值变动收益”两个损益类账户，同其他损益类账户一同转入“本年利润”账户。

出售时，一方面，根据收到的款项借记“银行存款”账户；另一方面，贷记“交易性金融资产”(账面金额)账户。同时，将收到的价款与售出交易性金融资产的账面价值之间的差额，借记或贷记“投资收益”账户。为了确认该项投资获得的投资收益或投资损失，还要将该金融资产前面产生的“公允价值变动损益”转入“投资收益”账户，这样“投资收益”账户反映的就是该项投资的全部收益或损失。

7.7　营业外收支交易或者事项

7.7.1　营业外收支交易或者事项的含义

营业外收入是指企业发生的与日常经营活动无直接关系的各项利得，主要包括非流动资产处置利得、债务重组利得、政府补助、盘盈利得、罚没款收入和捐赠利得等。

营业外支出是指企业发生的与日常经营活动无直接关系的各项损失，包括非流动资产处置损失、债务重组损失、公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失和罚没款支出等。

7.7.2　账户设置

(1) “营业外收入”。此账户是损益类账户，核算企业发生的与日常经营活动无直接关系的各项利得。贷方登记企业增加的各项营业外收入，借方登记期末转入“本年利润”账户而减少的营业外收入，结转后该账户无余额。

(2) “营业外支出”。此账户是损益类账户，核算企业发生的与日常经营活动无直接关

系的各项损失。借方登记企业增加的各项营业外支出，贷方登记期末转入“本年利润”账户而减少的营业外支出，结转后该账户无余额。

7.7.3 应用举例

1. 营业外收入举例

【例 7-14】原始凭证(见附表 20)。

文字描述如下：22 日，公司接受梅玫公司捐赠现金 5 000 元转作营业外收入。

(1) 会计确认。一方面，收到现金，应借记“库存现金”账户；另一方面，接受捐赠符合“营业外收入”增加的定义及其确认条件，应贷记“营业外收入”账户。

(2) 会计计量。采用历史成本计量。“库存现金”和“营业外收入”的金额均为 5 000 元。

(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证见附表 34 第 14 号，其中会计分录如下：

科目	借方	贷方
借：库存现金	5 000	
贷：营业外收入		5 000

如果是非流动资产处置利得、债务重组利得、政府补助、盘盈利得、罚没款收入等利得等也均应贷记“营业外收入”账户；如果收到的是银行存款，则应借记“银行存款”账户；如果收到的是机器设备等非货币资产，则应借记“固定资产”等账户；如果是债务重组应付账款无法支付等减少的负债，应借记“应付账款”等账户。营业外收入的分录模型可简单概括如下：

科目	借方	贷方
借：库存现金	×××	
银行存款	×××	
固定资产	×××	
应付账款等	×××	
贷：营业外收入		×××

② 登记账簿。依据记账凭证登记账簿详见附表 36 和附表 63。

简化的“T”字账如图 7.27 所示。

营业外收入（借）	营业外收入（贷）
	7-14 5 000

库存现金（借）	库存现金（贷）
初余 6 000	
7-14 5 000	

图 7.27 接受捐赠

2. 营业外支出举例

【例 7-15】原始凭证(见附表 21 和附表 22)。

文字描述如下：23 日，公司违反合同，以银行存款 2 000 元支付罚款。

(1) 会计确认。一方面，违反合同规定的罚款，符合“营业外支出”增加的定义及其确认条件，应借记“营业外支出”账户；另一方面，用银行存款支付，应贷记“银行存款”账户。

(2) 会计计量。采用历史成本计量。记入“营业外支出”和“银行存款”账户的金额均为 2 000 元。

(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证见附表 34 第 15 号，其中会计分录如下：

分录	借方	贷方
借：营业外支出	2 000	
贷：银行存款		2 000

如果是非流动资产处置损失、债务重组损失、非常损失、公益性捐赠支出、盘亏损失等也均应借记“营业外支出”账户；如果付出的是现金，则应贷记“库存现金”账户。营业外支出的分录模型可简单概括如下：

分录	借方	贷方
借：营业外支出	×××	
贷：库存现金		×××
银行存款		×××

② 登记账簿。依据记账凭证登记账簿详见附表 37 和附表 69。

简化的“T”字账如图 7.28 所示。



图 7.28 违约罚款

7.8 财产盘盈、盘亏交易或者事项

7.8.1 财产盘盈、盘亏的含义

财产盘盈、盘亏，是对企业原材料、库存商品等存货及固定资产等财产进行清查盘点，发生的盘盈(实存数＞账存数)、盘亏(实存数＜账存数)。财产发生了盘盈、盘亏说明有交易或者事项发生，因此，应根据财产清查的结果进行会计确认、计量、记录，使会计记录的结果与财产实际相符。

对财产清查盘盈、盘亏的确认、计量、记录，一般分两个步骤：一是，根据财产清查时填制的“实存账存对比表”等原始凭证，进行会计确认、计量、记录。即一方面，使之达到账实相符；另一方面，暂时形成“待处理财产损溢”。二是，根据有关授权人的审批，对“待处理财产损溢”进行处理。

7.8.2 财产清查引起的资金运动

1. 发现盘亏、盘盈引起的资金运动

(1) 财产盘亏引起的资金运动。一方面，借记“待处理财产损溢”账户，如为盘亏固

定资产还应借记“累计折旧”账户；另一方面，贷记“原材料”、“库存商品”、“固定资产”等账户。

(2) 财产盘盈引起的资金运动。一方面，借记“原材料”、“库存商品”等账户；另一方面，贷记“待处理财产损溢”账户。固定资产盘盈应作为前期差错贷记“以前年度损益调整”账户。

2. 按管理权限报经批准处理盘亏、盘盈引起的资金运动

1) 处理财产盘亏引起的资金运动

(1) 存货盘亏的处理。一方面，①属于过失人责任的应由过失人负责赔偿，属于保险公司赔偿范围的，由保险公司赔偿，借记“其他应收款”账户；②属于非常损失所造成的存货短少，扣除保险公司赔款后，借记“营业外支出”账户；③其他可视为管理不善及自然损耗产生的，经批准后，借记“管理费用”账户。另一方面，贷记“待处理财产损溢”账户。

(2) 固定资产盘亏的处理。一方面，①按应收回的保险赔偿或过失人赔偿，借记“其他应收款”账户；②其余的差额，借记“营业外支出”账户。另一方面，贷记“待处理财产损溢”账户。

2) 处理财产盘盈引起的资金运动

存货的盘盈应当作为盘亏的一种冲减，借记“待处理财产损溢”账户，贷记“管理费用”账户。

盘亏的财产涉及增值税的，还应进行相应的处理，这里略。

7.8.3 账户设置

“待处理财产损溢”账户属于双重性质账户，用来核算等待处理的财产盘盈或盘亏的交易或者事项。借方：一方面登记财产的盘亏或毁损金额；另一方面登记财产盘盈处理的转销数。贷方：一方面登记财产的盘盈金额；另一方面登记盘亏或毁损处理的转销数。期末，一般无余额。

7.8.4 应用举例

1. 存货盘亏

例如，根据“账存实存对比表”发现盘亏A材料100千克，单位成本100元，金额10 000元。经查明，并不属于责任事故、自然灾害造成的短少，经批准，记入“管理费用”账户。

(1) 会计确认。一方面，贷记“原材料”账户；另一方面借记“待处理财产损溢”账户；做出记入“管理费用”账户处理决定后，应确认其管理费用增加，待处理财产盘亏减少。

(2) 会计计量。按历史成本计量。借记“待处理财产损溢”账户的金额为原材料的成本10 000元，贷记“原材料”账户的金额为10 000元；做出处理决定后，借记“管理费用”账户和贷记“待处理财产损溢”账户的金额均为10 000元。

(3) 会计记录：

① 编制记账凭证略，其会计分录如下：

a．盘亏时：

科目	借方	贷方
借：待处理财产损溢	10 000	
贷：原材料		10 000

如果盘亏的是库存商品，则贷记“库存商品”账户，存货盘亏时的会计分录模型如下：

借：待处理财产损溢　　×××
　　贷：原材料(原材料盘亏部分)　　×××
　　　　库存商品(商品盘亏部分)　　×××

b．经批准处理时：

借：管理费用　　10 000
　　贷：待处理财产损溢　　10 000

如果盘亏为责任事故或应由保险公司赔偿的部分，则借记“其他应收款”账户；如果是非常损失或盘亏损失部分，则应借记“营业外支出”账户。综上所述，存货盘亏处理时的会计分录模型如下：

借：其他应收款(个人或保险公司赔偿部分)　　×××
　　管理费用(批准计入部分)　　×××
　　营业外支出(非常损失等)　　×××
　　贷：待处理财产损溢　　×××

② 登记账簿略，其登记“T”字账如图 7.29 所示。

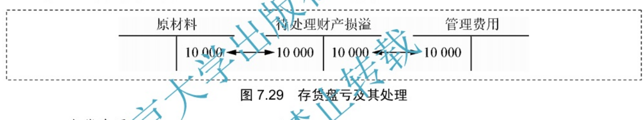


图 7.29　存货盘亏及其处理

2．存货盘盈

发生存货盘盈时，其会计分录与盘亏相反；批准处理盘盈时，借记“待处理财产损溢”账户，贷记“管理费用”等账户。

3．固定资产盘亏

例如，根据“账存实存对比表”，发现盘亏设备 1 台，其原价为 200 000 元，累计折旧 50 000 元。经批准，记入“营业外支出”账户。

(1) 会计确认。①盘亏时，借记“待处理财产损溢”、“累计折旧”账户，贷记“固定资产”账户；②处理时，借记“营业外支出”账户，贷记“待处理财产损溢”账户。

(2) 会计计量。按历史成本计量：①盘亏时，借记“待处理财产损溢”账户 150 000 元，借记“累计折旧”账户 50 000 元；贷记“固定资产”账户 200 000 元；②处理时，借记“营业外支出”账户 150 000 元，贷记“待处理财产损溢”150 000 元。

(3) 会计记录：

① 编制记账凭证略，其会计分录如下：

a．盘亏时：

借：待处理财产损溢　　150 000
　　累计折旧　　50 000
　　贷：固定资产　　200 000

b．处理时：

借：营业外支出　　150 000
　　贷：待处理财产损溢　　150 000

如果固定资产的盘亏应由责任人赔偿或应由保险公司赔偿，则借记“其他应收款”账户。综上所述，固定资产盘亏处理时会计分录模型如下：

借：其他应收款(由责任人、保险公司赔偿部分)　　×××
　　营业外支出(非常损失、盘亏损失部分)　　×××
　　贷：待处理财产损溢　　×××

② 登记账簿略，登记的“T”字账如图 7.30 所示。

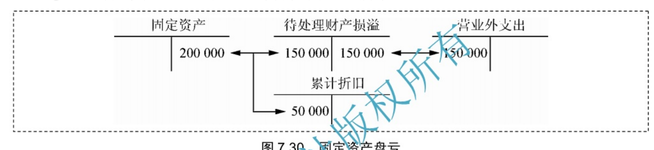


图 7.30　固定资产盘亏

7.9　期末交易或者事项

7.9.1　期末交易或者事项的含义

所谓期末交易或者事项是指企业只能在期末进行确认、计量、记录的交易或者事项。期末交易或者事项主要有以下几种类型。

1．分配应付职工薪酬

只有到了期末人事劳资部门才能统计出来本期(月)应付职工薪酬。期末，根据劳资部门提供的“应付职工薪酬(汇总)表”进行确认、计量、记录。

2．期末账项调整

虽然没有经办人的经办，但是，某些资产、负债的价值在本期发生了变化并对本期的会计要素产生了影响。期末，为正确提供本期的财务状况和经营成果，应根据权责发生制等会计理论、政策和相关资产、负债的账面信息等资料确认、计量、记录这些资产负债的变化及其产生的收入、费用(或成本)，又称期末账项调整。主要包括如下几种情况：

(1) 某些资产为本期生产经营提供了服务，其价值发生了耗费。期末，应根据权责发生制和有关资产账户的金额，确认、计量、记录为本期的成本、费用，如固定资产的折旧、无形资产的摊销、预付财产保险、房屋租金、报刊费等的摊销等。

(2) 本期持有某些负债，产生了应付的利息。期末，应根据权责发生制和有关账户的金额，确认、计量、记录为本期的成本、费用，如根据银行借款、应付债券等计算的利息等。

(3) 根据税法的规定，计算本期应纳的各项营业税金及附加，如消费税、营业税、城市维护建设税、教育费附加等。

(4) 本期持有的采用公允价值计量的资产或负债，本期发生了公允价值变动。期末(资

产负债表日)，根据权责发生制和资产负债表日其公允价值确认、计量、记录为本期的“公允价值变动损益”，如交易性金融资产的公允价值变动等。

(5) 企业的投资，为本期带来收入。期末，应根据权责发生制确认、计量、记录为本期收入，又称应计收入的调整，如“持有至到期投资”账户本期产生的利息收入等投资收益。

(6) 根据谨慎性质量要求，提取的各项减值准备。

3. 分配制造费用、计算完工产品成本

为计算本期在产品、产成品的成本，期末，应将本期累计发生的“制造费用”分配到受益产品的“生产成本”之中；通常情况下，只有到期末才能将产品的生产成本归集、分配完成，才能确定出产品的累计生产成本总额，才能进一步确定本期在产品和完工产品的生产成本。因此，也只能在期末确认、计量并记录完工产品的成本。

4. 形成财务成果

期末，为提供本期的财务成果，需要将本期发生的收入(包括利得)、费用(包括损失)等损益类账户金额转入“本年利润”账户，在“本年利润”账户中反映本年累计的经营成果。

5. 计算所得税费用

资产负债表日，企业根据所得额和规定的所得税税率，计算本期应交的所得税费用，并结转至“本年利润”。

7.9.2 期末交易或者事项引起的资金运动

分配应付职工薪酬、计提固定资产折旧、计提本月应付利息、分配制造费用、计算完工入库产品成本、公允价值变动损益等前面已经做了适当的介绍，这里不再赘述。

1. 计算本期营业税金及附加引起的资金运动

根据税法的规定，对于有应纳消费税的销售额，应根据规定的税率计算应纳消费税，根据企业本期的增值税、消费税、营业税“三税”金额和规定的税率计算交纳城市维护建设税、教育费附加等。上述消费税、城市维护建设税、教育费附加等流转税，对企业来说是一项日常活动产生的经济利益流出，是一项费用，被称为“营业税金及附加”。期末计算出应交未交的上述税金时，一方面，引起了“营业税金及附加”这项费用增加，应记借方；另一方面，税款尚未交纳，形成了“应交税费”这项负债增加，应记贷方。

2. 计算财务成果引起的资金运动

期末，为计算财务成果，需要将损益类账户余额转入“本年利润”账户。

(1) 将收入(包括利得)类账户余额转入本年利润账户时。一方面，由于将收入转出，使收入减少，应借记“主营业务收入”、“其他业务收入”、“营业外收入”、“投资收益”等收入类账户；另一方面，由于收入转入使本年利润增加，应贷记“本年利润”账户。

(2) 将费用(包括损失)类账户余额转入本年利润账户时。一方面，由于将费用转出，使费用(包括损失)减少，应贷记“主营业务成本”、“其他业务成本”、“营业税金及附加”、“销售费用”、“管理费用”、“财务费用”等账户；另一方面，由于费用转入使本年利润减少，应借记“本年利润”账户。

3. 计算本期的所得税费用

资产负债表日，企业根据税法的规定，按应纳税所得额计算交纳所得税费用。首先，计算应纳的所得税。一方面，企业计算出应交纳的所得税将导致经济利益流出企业的费用增加，即“所得税费用”增加，应借记“所得税费用”账户；另一方面，由于该税款尚未交纳，应贷记“应交税费”账户。其次，将所得税费用转入本年利润账户，应借记“本年利润”账户，贷记“所得税费用”账户。

7.9.3 账户设置

(1) “营务税金及附加”账户。此账户是损益类账户，用来核算企业经营活动发生的营业税、消费税、城市维护建设税、资源税和教育费附加等相关税费。借方登记按照规定计算出的营业税、消费税、城市维护建设税和教育费附加；贷方登记转入“本年利润”账户中的金额。期末结转后本账户无余额。

(2) “本年利润”账户。此账户是所有者权益类账户，用来核算当期的净利润(或发生的净亏损)。期末(月末)，应将各损益类账户的金额转入本账户，结平各损益类账户。借方登记费用(包括损失)类账户转入的数额；贷方登记收入(包括利得)类账户转入的数额。结转后本账户的贷方余额为实现的净利润；借方余额为发生的净亏损。

年度终了，应将本年利润账户的贷方余额转入“利润分配——未分配利润”账户的贷方，即借记“本年利润”账户，贷记“利润分配——未分配利润”账户。如果本年利润为借方余额，应做相反分录。

(3) “所得税费用”账户。此账户是损益类账户，用来核算企业确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。借方登记计算确认的当期应交所得税，贷方登记转入本年利润的数额，期末结转后本账户无余额。

7.9.4 应用举例

期末交易或者事项涉及的会计确认、计量、记录比较复杂，这里仅就一般的情况举例说明其确认、计量、记录的过程。

1. 根据人事劳资部门的本期职工薪酬汇总表，分配本月职工薪酬

【例 7-16】原始凭证见附表 23。

文字描述如下：1 月 31 日，根据人事劳资部门提供的本月职工薪酬分配汇总表，本月应付职工薪酬 200 000 元。其中制造 A 产品耗费 2 000 工时，应付的职工薪酬为 100 000 元，制造 B 产品耗费 1 000 工时，应付的职工薪酬为 40 000 元，车间管理部门的职工薪酬为 20 000 元，企业行政管理的职工薪酬 40 000 元。

(1) 会计确认。一方面，生产车间制造 A 产品的职工薪酬，应借记“生产成本——A 产品”账户；制造 B 产品的职工薪酬，借记“生产成本——B 产品”账户；车间管理部门的职工薪酬，应借记“制造费用”账户；企业行政管理部门的职工薪酬，应借记“管理费用”账户。另一方面，企业全部员工薪酬之和由于尚未发放，应贷记“应付职工薪酬”账户。

(2) 会计计量。生产成本——A 产品为 100 000 元，生产成本——B 产品为 40 000 元，制造费用为 20 000 元，管理费用为 40 0000 元；应付职工薪酬为 200 000 元。

(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证见附表 34 第 16 号，其中会计分录如下：

借：生产成本——A 产品	100 000	
——B 产品	40 000	
制造费用	20 000	
管理费用	40 000	
贷：应付职工薪酬		200 000

② 登记账簿。依据记账凭证登记账簿详见附表 42、附表 43、附表 52、附表 67、附表 81 和附表 82。

简化的“T”字账如图 7.31 所示。



图 7.31 分配职工薪酬

2. 根据固定资产账簿记录，计算本期应提取的固定资产折旧

【例 7-17】期末，根据附表 83 和附表 84 确认、计量、记录固定资产折旧。

文字描述如下：31 日，车间使用固定资产的月初余额为 1 500 000 元，月折旧率为 0.5%；行政管理部门使用固定资产的月初余额为 500 000 元，月折旧率为 0.3%(本月增加固定资产从下月起提折旧)。

(1) 会计确认。一方面，生产车间固定资产折旧，应借记“制造费用”账户；行政管理部门固定资产折旧，应借记“管理费用”账户。另一方面，固定资产价值的减少，应贷记“累计折旧”账户。

(2) 会计计量。借记“制造费用”的金额，即车间固定资产折旧额，应等于月初固定资产账户余额 7 500 元(1 500 000 元×0.5%)；借记“管理费用”的金额，即行政管理部门固定资产折旧额，应等于月初固定资产余额 1 500 元(500 000 元×0.3%)；贷记“累计折旧”的金额为 9 000 元。由于没有其他原始凭证，要将固定资产折旧计算过程编制成“固定资产折旧计算表”作为原始凭证，固定资产折旧计算表见表 7-11。

表 7-11 固定资产折旧计算表

2013 年 1 月 31 日

部门	名称	月初固定资产原值/元	月折旧率	折旧额/元	备注
车间	机器设备	1 500 000.00	0.5%	7 500.00	
行政管理	房屋	500 000.00	0.3%	1 500.00	
合 计		1 000 000.00		9 000.00	

审核：李管财　　　　制单：吾自己

会计记录：

① 编制的记账凭证(见附表第 34 第 17 号)，其中会计分录如下：

借：制造费用　　7 500

　　管理费用　　1 500

　　贷：累计折旧　　9 000

② 登记账簿。依据记账凭证登记账簿详见附表 43、附表 46 和附表 67。

简化的“T”字账如图 7.32 所示。

累计折旧

借方	贷方
	初余　30 000
	7-17　9 000

制造费用

借方	贷方
7-7　2 000	
7-8　2 000	
7-16　20 000	
7-17　7 500	

管理费用

借方	贷方
7-8　4 000	
7-16　40 000	
7-17　1 500	

图 7.32　固定资产折旧

无形资产的摊销与固定资产折旧类似，按计算出的摊销额，借记“管理费用”账户，贷记“累计摊销”账户。预付财产保险、房屋租金、报刊费等“预付账款”，本期应摊销其受益部分的价值，借记“制造费用”、“管理费用”等账户，贷记“预付账款”等账户。

3. 根据短期借款、长期借款等有偿负债账户余额，计算本期应负担的利息

【例 7-18】期末，根据附表 87 和附表 88 确认、计量、记录本月应负担的利息。

文字描述如下：31 日，计算应付利息，本月短期借款平均余额为 400 000 元，月利率为 0.5%，长期借款平均余额为 400 000 元，月利率为 0.6%。

(1) 会计确认。一方面，企业本期没有在建工程，因此，全部借款均为生产经营用，借款发生的利息，应借记“财务费用”账户；另一方面，该利息的款项尚未支付，应贷记“应付利息”账户。

(2) 会计计量。借记的财务费用＝(400 000 元×0.5%)＋(4 000 000 元×0.6%)＝4 400 元；贷记的“应付利息”为 4 400 元。由于没有其他的原始凭证作为依据，应将计算利息的过程编制成“应付利息计算表”作为原始凭证，该“应付利息计算表”留给读者完成，空白表格见附表 25。

(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证见附表 34 第 18 号，其中会计分录如下：

借：财务费用　　4 400

　　贷：应付利息　　4 400

② 登记账簿。依据记账凭证登记账簿详见附表 54 和附表 68。

简化的“T”字账如图 7.33 所示。

应付利息				财务费用	
		初余	2 000	7-18 4 400	
7-3	2 000	7-18	4 400		

图 7.33　计算提取应付利息

4. 发生的营业税金及附加

【例 7-19】期末，根据附表 86 等资料确认、计量、记录本期应交的城市维护建设税。

文字描述如下：31 日，根据本月应交增值税额 34 000 元和 5%的城市维护建设税税率，计算应交纳的城市维护建设税。

(1) 会计确认。一方面，根据计算出的城市维护建设税，说明本期发生了经济利益流出，应借记“营业税金及附加”账户；另一方面，应交税款尚未交纳，应贷记“应交税费——应交城市维护建设税”账户。

(2) 会计计量。城市维护建设税是根据“本期应交的增值税”、“消费税”、“营业税”三税税额计算的；其税率为市区 7%，县城或者镇 5%。因本企业地处县城，所以应贷记的“应交税费——应交城市维护建设税”为 1 700 元(34 000 元×5%)；应借记的“营业税金及附加”也为 1 700 元。由于没有其他的原始凭证，应将城市维护建设税的计算过程编制成“应交城市维护建设税计算表”作为原始凭证，详见表 7-12。

表 7-12　应交城市维护建设税计算表

2013 年 1 月 31 日

应贷账户	项　目	计税依据 (流转税额)/元	适用税率	应纳税额/元	应借记账户
应交税金	城市维护建设税	34 000.00	5%	1 700.00	营业税金及附加
合　计				1 700.00	

审核：李管财　　　　制单：吾自己

(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证见附表 34 第 19 号，其中会计分录如下：

借：营业税金及附加　　1 700
　贷：应交税费——应交城市维护建设税　　1 700

如果计算出应交未交的消费税、教育费附加等，在借记“营业税金及附加”账户的同时，应分别贷记“应交税费——应交消费税”、“应交税费——应交教育费附加”账户。综上所述，计算出除增值税外的流转税的会计记录模型如下：

借：营业税金及附加　　×××
　贷：应交税费——应交消费税　　×××
　　　　——应交城市维护建设税　　×××
　　　　——应交教育费附加　　×××

② 登记账簿。依据记账凭证登记账簿详见附表 53 和附表 65。

简化的“T”字账如图 7.34 所示。

应交税费			
		初余	8 000
7-4	23 800	7-11	71 400
7-6	13 600	7-19	1 700

营业税金及附加		
7-19	1 700	

图 7.34 发生营业税金及附加

5. 分配制造费用

【例 7-20】期末，根据附表 43(本公司只有一个车间，该总账与明细账金额相同)确认、计量、记录应分配的制造费用。

文字描述如下：31 日，本月生产车间发生的制造费用余额为 31 500 元，生产 A 产品、B 产品的生产工时分别为 2 000 工时、1 000 工时，按生产工时比例分配制造费用。

(1) 会计确认。一方面，制造 A 产品应分担的制造费用，应借记“生产成本——A 产品”账户；制造 B 产品应负担的制造费用，应借记“生产成本——B 产品”账户。另一方面，制造费用被分配给生产成本，制造费用减少，应贷记“制造费用”账户。

(2) 会计计量。制造费用一般按产品的生产工时比例分配，其生产工时可从人事劳资部门取得。“生产成本——A 产品”账户应分配的制造费用＝31 500 元×权重[2 000/(2 000+1 000)]＝21 000 元;“生产成本——B 产品”账户应分配的制造费用＝31 500 元×权重[1 000/(2 000+1 000)]＝10 500 元。减少的“制造费用”金额为 31 500 元。由于没有其他原始凭证，应将制造费用的分配过程编制成“制造费用分配表”作为原始凭证，制造费用分配表见表 7-13。

表 7-13 制造费用分配表

2013 年 1 月 31 日

应借账户		分配标准(生产工时)	分配率	应分配金额/元	应贷记账户
生产成本	A 产品	2 000	10.5	21 000	制造费用
	B 产品	1 000	10.5	10 500	
合　计		3 000	10.5	31 500	

审核：李管财　　　　制单：吾自己

(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证见附表 34 第 20 号，其中会计分录如下：

借：生产成本——A 产品　　21 000
　　　　　——B 产品　　10 500
　贷：制造费用　　31 500

② 登记账簿。依据记账凭证登记账簿详见附表 42、附表 43、附表 81 和附表 82。

简化的“T”字账如图 7.35 所示。

制造费用		生产成本	
7-7　2 000	7-20　31 500	初余　20 000	
7-8　2 000		7-7　150 000	
7-10　20 000		7-16　140 000	
7-17　7 500		7-20　31 500	

图 7.35　分配制造费用

6. 计算完工产品成本

【例 7-21】期末，应根据“产成品入库单”和“生产成本明细账”(详见附表 29、附表 81)计算完工产品成本。

文字描述如下：31 日，本月 A 产品全部完工并验收入库，其生产成本总额为 221 000 元，完工及验收产品数量为 5 525 台。

(1) 会计确认。一方面，产品验收入库，应借记“库存商品——A 产品”账户；另一方面，应贷记“生产成本——A 产品”账户。

(2) 会计计量。借记“库存商品——A 产品”的金额为 221 000 元；贷记“生产成本——A 产品”账户的金额为 221 000 元。完工产品的成本一般只有在期末才能计算出来，并将编制的“完工产品成本计算单”作为此项交易或者事项的原始凭证，完工产品成本计算单见表 7-14。

表 7-14　完工产品成本计算单

2013 年 1 月 31 日　　　　单位：元

成本项目	A 产品(5 525 台)		B 产品(0)	
	总成本	单位成本	总成本	单位成本
直接材料	90 000.00	16.3		
直接人工	105 000.00	19		
制造费用	26 000.00	4.7		
合　计	221 000.00	40		

审核：李管财　　　　制单：王成本

(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证见附表 34 第 21 号，其中会计分录如下：

借：库存商品——A 产品　　221 000

　贷：生产成本——A 产品　　221 000

② 登记账簿。依据记账凭证登记账簿详见附表 42、附表 44、附表 79～附表 82。简化的“T”字账如图 7.36 所示。

生产成本		库存商品	
初余　20 000		初余　260 000	7-11　208 000
7-7　150 000		7-21　221 000	
7-16　140 000			
7-20　31 500	7-21　221 000		

图 7.36　结转完工产品成本

7. 将损益类账户余额转入“本年利润”，形成财务成果

【例 7-22】期末，应将损益类账户余额结转至“本年利润”账户，损益类账户余额分别见附表 62～附表 70。

文字描述如下：31 日，本月收入类账户余额分别为主营业务收入贷方余额 420 000 元、营业外收入贷方余额 5 000 元；本月费用类账户余额分别为主营业务成本借方余额 208 000 元、营业税金及附加借方余额 1 700 元、销售费用借方余额 120 000 元、管理费用借方余额 45 500 元、财务费用借方余额 4 400 元、营业外支出借方余额 2 000 元。将损益类账户余额分别结转至“本年利润”账户。

(1) 会计确认。首先，将收入转入本年利润，一方面，从收入账户角度看，收入转出，应借记“主营业务收入”、“营业外收入”账户。另一方面，从本年利润的角度看，收入转入，应贷记“本年利润”账户。其次，将费用转入本年利润，一方面，从费用账户角度看，费用转出，应贷记“主营业务成本”、“营业税金及附加”、“销售费用”、“管理费用”、“财务费用”、“营业外支出”等账户；另一方面，从本年利润的角度看，费用转入，应借记“本年利润”账户。

(2) 会计计量。首先，借记“主营业务收入”、“营业外收入”账户的金额分别为 420 000 元、5 000 元；贷记“本年利润”账户的金额为 425 000 元。其次，贷记“主营业务成本”、“营业税金及附加”、“销售费用”、“管理费用”、“财务费用”、“营业外支出”账户的金额分别为 208 000 元、1 700 元、120 000 元、45 500 元、4 400 元、2 000 元。借记“本年利润”的金额为 381 600 元。由于没有其他原始凭证，应将损益类账户余额转入“本年利润”的金额编制成“利润计算表”，见表 7-15。

表 7-15 利润计算表

2013 年 1 月 31 日　　　　单位：元

费用(含损失)账户	借方发生额	收入(含利得)账户	贷方发生额
主营业务成本	208 000	主营业务收入	420 000
营业税金及附加	1 700	营业外收入	5 000
销售费用	120 000		
管理费用	45 500		
财务费用	4 400		
营业外支出	2 000		
合计	381 600	合计	425 000

审核：李管财　　　　制单：吾自己

(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证见附表 34 第 22 号，其中编制的会计分录如下：

a．将收入转入本年利润：

借：主营业务收入　　420 000
　　营业外收入　　5 000
　　贷：本年利润　　425 000

b．将费用转入本年利润：

借：本年利润	381 600	
贷：主营业务成本		208 000
营业税金及附加		1 700
销售费用		120 000
管理费用		45 500
财务费用		4 400
营业外支出		2 000

② 登记账簿。依据记账凭证登记账簿详见附表 62～附表 70。

简化的“T”字账如图 7.37 所示。

主营业务成本（借）	主营业务成本（贷）
208 000	7-22　208 000

本年利润（借）	本年利润（贷）
7-22　381 600	7-22　425 000
	总利润 43 400

主营业务收入（借）	主营业务收入（贷）
7-22　420 000	420 000

营业税金及附加（借）	营业税金及附加（贷）
17 000	7-22　1 700

营业外收入（借）	营业外收入（贷）
7-22　5 000	5 000

销售费用（借）	销售费用（贷）
120 000	7-22　120 000

财务费用（借）	财务费用（贷）
4 400	7-22　4 400

管理费用（借）	管理费用（贷）
45 500	7-22　45 000

营业外支出（借）	营业外支出（贷）
2 000	7-22　2 000

图 7.37　将损益类账户转入本年利润

8．计算应交所得税

【例 7-23】期末，根据企业的本年利润总额(假设没有调整项目)作为企业的应纳税所得额，计算应纳所得税，见附表 61“本年利润”账户。

文字描述如下：31 日，根据企业本月的利润总额 43 400 元以及所得税税率 25%，计算本月应纳所得税额。

(1) 会计确认。首先，计算应交所得税额。一方面，所得税费用增加，应借记“所得税费用”账户。另一方面，税款尚未支付，应贷记“应交税费——应交增值税”账户。其次，将所得税费用转入“本年利润”账户，一方面，应借记“本年利润”账户，另一方面，应贷记“所得税费用”账户。

(2) 会计计量。首先，借记“所得税费用”账户的金额＝43 400 元×25%＝10 850 元；贷记“应交税费——应交增值税”账户的金额为 10 850 元。其次，借记“本年利润”账户、贷记“所得税费用”账户的金额均为 10 850 元。由于没有其他原始凭证，应将计算应交的所得税过程编制成“应交所得税计算表”，见表 7-16。

表 7-16　应交所得税计算表

2013 年 1 月 31 日

贷方账户	项　目	计税依据	税率	税额	借方账户	备　　注
应交税金	应交所得税	43 400	25%	10 850	所得税费用	同时应将所得税费用转入“本年利润”账户
合　　计				10 850		

审核：李管财　　　　　　　　　　　　　　制单：张己己

(3) 会计记录：

① 编制的记账凭证见附表 34 第 23 号，其中会计分录如下：

a．计算应交所得税时：

借：所得税费用　　10 850

　　贷：应交税费——应交所得税　　10 850

b．将所得税费用转入本年利润时：

借：本年利润　　10 850

　　贷：所得税费用　　10 850

② 登记账簿。依据记账凭证登记账簿详见附表 53、附表 61 和附表 70。

简化的“T”字账如图 7.38 所示。

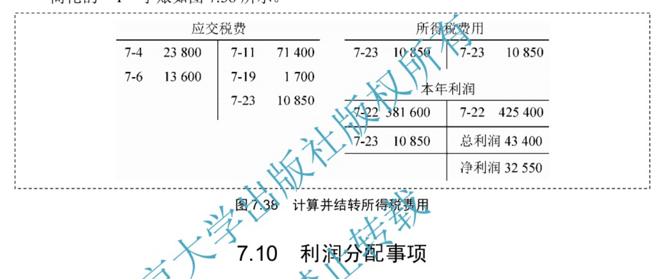


图 7.38　计算并结转所得税费用

7.10　利润分配事项

7.10.1　利润分配的含义

1．利润分配的含义

利润分配是企业对当年可供分配的利润按照规定的程序进行分配的过程。利润分配至少应涉及三方面内容：①提取的盈余公积金；②向投资者分配股利或利润；③未分配利润。

可供分配的利润，一般是指企业实现的净利润；已经从可供分配的利润中分配的那部分利润，称为已分配利润；可供分配的利润减去已分配利润的余额就是“未分配利润”。

当年可供分配的利润，一般应等于“当年实现的净利润”加上由上年结转的“未分配利润”两部分之和。

2．利润分配的顺序

1) 提取盈余公积

提取盈余公积包括提取法定盈余公积和任意盈余公积两种，这里仅介绍提取法定盈余公积。根据《中华人民共和国公司法》的规定，应按“当年实现的净利润”的 10%的比例，提取法定盈余公积。

2) 向投资者分配的现金股利或利润

“当年可供分配的利润”减去依法提取的“盈余公积”后，就是可供向投资者分配的股利或利润。向投资者分配股利或利润包括“应付现金股利或利润”和“转作股本的股利”两种，这里仅介绍分配现金股利或利润。

“可供投资者分配股利或利润”并不是一定要全部按投资比例分配给投资者，可以留一部分未分配利润，具体分配的比例由股东大会或类似机构审议批准。

3) 未分配利润

未分配利润，就是可供分配而尚未分配的利润。“当年可供分配的利润”，在未分配前，也就是“未分配利润”，如果分配了利润，则“当年可供分配的利润”减去当年已分配的利润(提取的“盈余公积”和“向投资者分配股利或利润”)，剩余的部分就是当年期末的“未分配利润”，并成为下一年“可供分配利润”的组成部分。

7.10.2 账户设置

1. “利润分配”账户

“利润分配”账户属于所有者权益类账户，用来核算企业净利润的分配(或亏损的弥补)和历年分配(或弥补)后的余额。借方，主要登记企业按规定从净利润中提取的盈余公积、分配给股东的股利等使未分配利润减少的情况；贷方，年初登记上年转入的未分配利润，年末登记从“本年利润”账户转来的全年净利润。年末余额反映企业的未分配利润(或未弥补的亏损)。

可设置“提取法定盈余公积”、“应付现金股利或利润”和“未分配利润”等明细账户。

(1) “利润分配——提取法定盈余公积”账户。借方，登记提取的法定盈余公积；贷方，登记年终转入“利润分配——未分配利润”账户的金额，年终结转后无余额。

(2) “利润分配——应付现金股利或利润”账户。借方，登记分配给股东的现金股利或利润；贷方，登记年终转入“利润分配——未分配利润”账户的金额，年终结转后无余额。

(3) “利润分配——未分配利润”账户。该账户反映的是企业“未分配利润”的情况，贷方，将反映当年可供分配的利润。年初贷方余额反映上年转入的未分配利润，属于本年的可供分配利润的一个组成部分；年终将“本年利润”账户余额转入并与年初数之和形成“当年可供分配的利润”；借方，反映年末将当年已分配的利润转入数。年末，贷方余额反映企业的未分配利润数额。

2. “盈余公积”账户

“盈余公积”账户属于所有者权益类账户，核算企业从净利润中提取的盈余公积及其使用情况。贷方，登记企业按照规定提取的盈余公积；借方，登记转增资本或弥补亏损等盈余公积的减少数。期末余额在贷方，反映企业的盈余公积。

3. “应付股利”账户

“应付股利”账户属于负债类账户，核算企业分配的现金股利(或利润)。贷方，登记企业宣告分配而尚未支付的现金股利(或利润)；借方，登记实际支付的现金股利或利润；期末余额在贷方，反映企业应付未付的现金股利或利润。

7.10.3 利润分配引起的资金运动

1. 未分配利润的形成

未分配利润在不同时点上的表现形式：

(1) 年初。上年年末的未分配利润余额，转作本年年初的未分配利润，体现在年初的

"利润分配——未分配利润"账户的贷方(如在借方，则为未弥补的亏损)。

(2) 年度中间。企业各月实现的净利润，体现在"本年利润"账户之中。"利润分配——未分配利润"账户的贷方余额加上"本年利润"账户的贷方余额，构成了年初至该月止的可供分配的利润。企业会计中期也可以向投资者分配利润，因此，未分配利润的确定有两种情况：

① 会计中期没有向投资者分配利润。则"未分配利润"就等于此时的可供分配的利润。未分配利润的数额可以有如下关系：

未分配利润＝"利润分配——未分配利润"的贷方余额＋"本年利润"的贷方余额

如果为借方余额，其金额前应加"负号"。如果计算出"未分配利润"的结果是负数，则表示为"未弥补的亏损"。

② 会计期间发生了向所有者分配利润。即"利润分配——应付现金股利或利润"账户有借方发生额，则未分配利润的数额有如下关系：

未分配利润＝"利润分配——未分配利润"的贷方余额＋"本年利润"的贷方余额－"利润分配——应付现金股利或利润"的借方余额

(3) 年终。一方面，将"本年利润"转入"利润分配——未分配利润"账户中，至此，"利润分配——未分配利润"账户的贷方汇集了本年度的"可供分配的利润"。其引起的资金运动，应借记"本年利润"账户，应贷记"利润分配——未分配利润"账户。

另一方面，将"利润分配——应付现金股利或利润"、"利润分配——提取法定盈余公积"等已分配的利润转入"利润分配——未分配利润"账户的借方，即"利润分配——未分配利润"账户的借方汇集了本年度的"已分配利润"。其引起的资金运动，应借记"利润分配——未分配利润"账户，贷记"利润分配——应付现金股利或利润"、"利润分配——提取法定盈余公积"等账户。

年末，"利润分配——未分配利润"账户的贷方余额表示该会计年度的"未分配利润"，如为借方余额，则表示尚未弥补的亏损。

2. 提取盈余公积

提取的盈余公积主要用于以后年度弥补亏损、扩大公司生产经营、转增资本。企业提取的盈余公积，一方面减少了可供分配的利润，应借记"利润分配——提取法定盈余公积"账户；另一方面，提取盈余公积，形成了由全体股东享有的公共积累资金，应贷记"盈余公积"账户。

3. 向投资者分配股利或利润

向投资者分配股利或利润，这是投资者投资获得的一种回报。企业向投资者分配股利或利润，一方面，减少了可供分配利润，应借记"利润分配——应付现金股利或利润"，另一方面，款项尚未支付，应贷记"应付股利"。

4. 年终，将已分配的利润，转入"利润分配——未分配利润"账户

一方面，站在"利润分配——未分配利润"账户的角度看，将已分配数转入，未分配利润减少，应借记"利润分配——未分配利润"账户；另一方面，站在已分配利润的角度看，转出后，本账户减少，应贷记"利润分配——提取法定盈余公积"、"利润分配——应

付现金股利或利润”账户。结转后，“利润分配”账户除“未分配利润”明细账外，其他明细账无余额。

7.10.4 应用举例

例如，某公司“利润分配——未分配利润”账户年初贷方余额为 20 000 元；“本年利润”账户的贷方余额为 100 000 元；股东大会决定向股东分配 60 00 元的现金股利。利润分配的具体步骤如下。

1. 将“本年利润”账户余额转入“利润分配——未分配利润”账户

(1) 会计确认。一方面，应借记“本年利润”账户；另一方面，应贷记“利润分配——未分配利润”账户。

(2) 会计计量。“本年利润、利润分配——未分配利润”的金额均为 100 000 元。

(3) 会计记录：

① 其会计分录如下：

借：本年利润　　100 000
　贷：利润分配——未分配利润　　100 000

② 其登记的“T”字账如图 7.39 所示。



图 7.39 “本年利润”账户余额转入“利润分配——未分配利润”账户

2. 提取法定盈余公积

按企业实现利润 100 000 元的 10%提取法定盈余公积 10 000 元。

(1) 会计确认。一方面，减少了可供分配的利润，符合“利润分配——提取法定盈余公积”的定义及其确认条件，应借记“利润分配——提取法定盈余公积”账户；另一方面，提取盈余公积，形成了由全体股东享有的公共积累资金，符合“盈余公积”增加的定义及其确认条件，应贷记“盈余公积”账户。

(2) 会计计量。借记“利润分配——提取法定盈余公积”账户，贷记“盈余公积”账户的金额均为 10 000 元。

(3) 会计记录：

① 会计分录如下：

借：利润分配——提取法定盈余公积　　10 000
　贷：盈余公积　　10 000

② 其登记的“T”字账如图 7.40 所示。

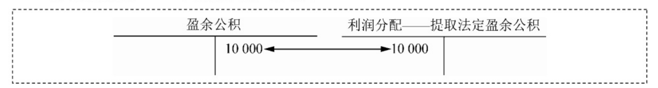


图 7.40 提取法定盈余公积

3. 向股东分配 60 000 元现金股利

(1) 会计确认。一方面，减少了可供分配的利润，符合“利润分配——应付现金股利或利润”的定义及其确认条件，应借记“利润分配——应付现金股利或利润”账户；另一方面，股利款项尚未支付，符合“应付股利”增加的定义及其确认条件，应贷记“应付股利”账户。

(2) 会计计量。借记“利润分配——应付现金股利或利润”账户，贷记“应付股利”账户的金额均为 60 000 元。

(3) 会计记录：

① 会计分录如下：



借：利润分配——应付现金股利或利润　　60 000
　　贷：应付股利　　60 000

② 其登记的“T”字账如图 7.41 所示。



图 7.41　应付现金股利或利润

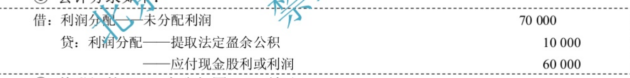
4. 年终，将已分配利润转入“利润分配——未分配利润”账户，确定年终“未分配利润”

(1) 会计确认。一方面，应借记“利润分配——未分配利润”账户；另一方面，应贷记“利润分配——提取法定盈余公积”、“利润分配——应付现金股利或利润”账户。

(2) 会计计量。借记“利润分配——未分配利润”为 70 000 元，贷记“利润分配——提取法定盈余公积”账户 10 000 元，贷记“利润分配——应付现金股利或利润”账户 60 000 元。

(3) 会计记录：

① 会计分录如下：



借：利润分配——未分配利润　　70 000
　　贷：利润分配——提取法定盈余公积　　10 000
　　　　　　——应付现金股利或利润　　60 000

② 其登记的“T”字账如图 7.42 所示。

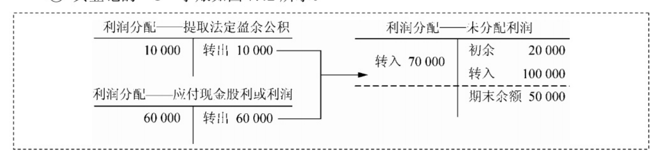


图 7.42　将已分配利润转入“利润分配——未分配利润”账户

7.11 试算平衡

为判断登记账簿的正确性，使账簿成为编制会计报告的可靠依据，在期末结账前后均应进行试算平衡，并编制试算平衡表。

常用的试算平衡表就是“发生额和期末余额试算平衡表”。其编制方法是，根据总账的期初余额和本月合计的借方、贷方发生额和期末余额，填制到试算平衡表上，并分别结出

发生额合计和期初、期末余额合计。如果平衡则表明账簿记录基本正确，如果不平衡则需要查找原因，并使之达到平衡。

期末，根据阳光科技有限公司总账余额及其发生额，编制的“总分类账本期发生额和余额试算平衡表”见表 7-17。

表 7-17　总分类账户本期发生额和余额试算平衡表

2013 年 1 月 31 日　　　　单位：元

会计科目	期初余额		本期发生额		期末余额	
	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
库存现金	6 000		5 000		11 000	
银行存款	274 000		870 000	577 400	566 600	
应收账款	260 000		491 400	270 000	481 400	
其他应收款	10 000				10 000	
在途物资			140 000	140 000		
原材料	180 000		140 000	152 000	168 000	
生产成本	20 000		321 500	221 000	120 500	
制造费用			31 500	31 500		
库存商品	260 000		221 000	208 000	273 000	
固定资产	2 000 000		80 000		2 080 000	
累计折旧		30 000		9 000		39 000
无形资产	22 000				22 000	
累计摊销		2 000				2 000
短期借款		200 000		200 000		400 000
应付账款		10 000				10 000
预收账款		10 000				10 000
应付职工薪酬		190 000	190 000	200 000		200 000
应交税费			37 400	83 950		46 550
应付利息		2 000	2 000	4 400		4 400
应付股利		10 000				10 000
长期借款		400 000				400 000
实收资本		1 800 000		200 000		2 000 000
资本公积		200 000		200 000		400 000
盈余公积		18 000				18 000
利润分配		160 000				160 000
本年利润			392 450	425 000		32 550
主营业务收入			420 000	420 000		
营业外收入			5 000	5 000		
主营业务成本			208 000	208 000		
营业税金及附加			1 700	1 700		
销售费用			120 000	120 000		
管理费用			45 500	45 500		
财务费用			4 400	4 400		
营业外支出			2 000	2 000		
所得税费用			10 850	10 850		
合　　计	3 032 000	3 032 000	3 739 700	3 739 700	3 732 500	3 732 500

本 章 小 结

本章包括各种基本交易或者事项的含义、交易或者事项引起资金运动来龙去脉的分析、相应会计账户的内容，还有应用举例 4 个方面的内容。从介绍的手段上看有文字描述，有原始凭证、会计账簿的列示，有反映交易或者事项来龙去脉等关系的图表。

应用举例中不仅有交易或者事项的文字说明，还有相应的原始凭证或账簿资料可以看到，增加感性认识的同时，也增强了会计相关程序、方法、知识之间的连结，有利于更好的理解相关内容之间的来龙去脉，增加理解的深度；对交易或者事项的核算始终采用：会计确认、会计计量、会计记录三个程序，就是要培养读者的程序意识，更好地理解会计相关理论的规定。在举例中还在实验平台中留有适当的空白，由读者亲自动手操作，提供读者会计核算的应用能力。



关键术语

实收资本　资本公积　短期借款　长期借款　在途物资　原材料　生产成本　制造费用　主营业务收入　主营业务成本　营业税金及附加　销售费用　管理费用　财务费用　营业外收入　营业外支出　所得税费用　本年利润

习　　题

习题 7.1

(一) 单项选择题

1．吸收所有者的投资。一方面，增加了货币等资产，另一方面，增加了(　　)。

A．实收资本　　B．资本公积　　C．所有者权益　　D．注册资本

2．购进材料尚未入库，应计入“在途物资”成本的包括(　　)。

A．购进材料的进项税　　B．运杂费

C．采购人员差旅费　　D．已付的货款

3．制造费用包括(　　)。

A．行政管理人员的薪酬　　B．专设销售机构的折旧费

C．生产车间的办公费　　D．行政管理的办公费

4．前已预收货款 100 元，现销售商品 100 元，应代收销项税额 17 元，款项尚未收到，应借记(　　)。

A．应收票据 117 元　　B．应收账款 117 元

C．银行存款 117 元　　D．预收账款 117 元

5．取得交易性金融资产应按(　　)属性计量。

A．历史成本　　B．公允价值　　C．重置成本　　D．可变现净值

6．属于营业外收入的有(　　)。

A．接受捐赠　　B．销售材料取得的收入

C．投资取得的收入　　D．出租固定资产取得的收入

7．财产盘盈或盘亏，一方面，要借记或贷记相应的资产账户，另一方面，要贷记或借记(　　)。

A．待处理财产损溢　　B．营业外收入
C．营业外支出　　D．其他应收款

8．不属于期末的交易或者事项的有(　　)。

A．发放职工薪酬　　B．分配制造费用
C．计提固定资产折旧　　D．计提借款利息

(二) 多项选择题

1．吸收所有者的投资，增加了(　　)。

A．货币等资产　　B．所有者权益
C．增加了资本公积　　D．增加了股本

2．材料采购的成本由(　　)等构成。

A．材料的买价　　B．采购费用　　C．运杂费　　D．进口关税

3．产品的生产成本包括(　　)3 个部分，这 3 个部分又被称为成本项目。

A．直接材料　　B．直接人工
C．制造费用　　D．主营业务成本

4．销售商品是实现商品价值增值的过程，要从销售商品所形成的(　　)等角度核算。

A．经济利益流入(商品售价)　　B．经济利益流出(商品成本价)
C．收到款项减去成本后的差额　　D．款项是否收到

5．不能计入交易性金融资产价值的有(　　)。

A．支付的交易费用　　B．支付价款中包括已宣告尚未发放的股利
C．期末股价上涨　　D．期末股价下跌

6．属于营业外支出的有(　　)。

A．接受捐赠　　B．企业违约支付的罚款
C．处置非流动资产的净损失　　D．政府补助

7．待处理财产损失的处理，可能包括的账户有(　　)。

A．管理费用　　B．其他应收款　　C．营业外支出　　D．营业外收入

8．期末交易或者事项包括(　　)。

A．分配应付职工薪酬　　B．期末账项调整
C．分配制造费用、计算完工产品成本　　D．形成财务成果

(三) 判断题

1．向银行借入的 1 年期的借款为短期借款。　　(　　)
2．所有者投资额超出其享有注册资本数额部分称为资本公积。　　(　　)
3．材料已经运到企业仓库，就应确认为“原材料”。　　(　　)
4．车间发生的制造费用应于期末分配到受益的产品成本中。　　(　　)
5．将 100 元的商品售出，收回货款 200 元，取得的收入为 100 元。　　(　　)
6．交易性金融资产采用历史成本计量。　　(　　)
7．只要是对外捐赠就属于营业外支出。　　(　　)

8．财产盘盈时，一方面应借记有关资产，另一方面应贷记“待处理财产损溢”。 (　　)

9．企业发生的增值税不属于期末的交易或者事项。 (　　)

(四) 思考题

1．企业筹资的渠道有哪些？

2．材料采购成本包括哪些内容？

3．生产成本包括哪些项目？

4．商品销售的核算要从哪两个角度进行？

5．交易性金融资产在会计计量上的特征是什么？

6．营业外收支的内容包括哪些？

7．“待处理财产损溢”账户的含义是什么？

8. 期末交易或者事项包括哪些内容？为什么要编制固定资产折旧计算表等原始凭证？

9．企业的经营成果是怎样形成的？

习题 7.2

(一) 目的　练习各种交易或者事项的会计确认、计量、记录程序及其方法

(二) 资料　少林公司发生如下交易或者事项。

1) 接受投资

1．接收峨眉公司投资 200 000 元，协议规定其拥有注册资本份额为 100 000 元，另 100 000 元作为资本公积，款项存入银行。

2．如果峨眉公司投来的是机器设备、专利技术或原材料，双方协议价格为 200 000 元，享有的注册资本也为 200 000 元。

2) 借款

1．从银行借入 1 年期借款 100 000 元，款项已存入银行存款户。

2．接到银行通知，从企业银行存款中支付未付短期借款利息 1 000 元。

3．从银行借入 2 年期的借款 100 000 元，款项存入银行存款户。

3) 采购

1．从峨眉公司购进甲材料 2 000 千克，单价 20 元；乙材料 3 000 千克，单价 10 元，货款 70 000 元，进项税额 11 900 元；峨眉公司代垫运杂费 500 元(按重量比例分配)。款项以银行存款支付，材料尚未入库。

2．上述购进的甲材料 2 000 千克，乙材料 3 000 千克完成采购已验收入库。

3．如果上小题中，货款尚未支付(或签发一张商业汇票给峨眉公司)。

4．如果上小题中，前已预付货款 50 000 元、余款以银行存款支付。

5．如果上小题中，购进的材料直接验收入库。

6．企业行政管理人员周杰预借差旅费 3 000 元，以现金支付。

4) 生产

本题特殊要求：除编制会计分录外，还要登记“制造费用”、“生产成本——A 产品”

的“T”字账。

1．以现金 100 元购买办公用品，其中，车间领用 20 元，厂部领用 80 元。

2．仓库发出材料用于生产 A、B 两种产品和其他的一般耗用，发出甲材料 60 000 元；乙材料 40 000 元。其中，用于生产 A 产品 40 000 元，用于生产 B 产品 35 000 元；车间一般耗用 17 000 元；企业管理部门耗用 8 000 元。

3．签发现金支票从银行提取现金 150 000 元，以备发放薪酬。

4．以现金 150 000 元，发放职工薪酬。

5．由银行转账支付本月水电费 1 100 元，其中，车间负担 600 元，厂部负担 500 元。

6．企业行政管理人员周杰出差回来报销差旅费 2 000 元，返回现金 1 000 元。

7．如果周杰是车间管理人员，出差回来报销差旅费为 4 000 元，企业补付现金 1 000 元。

5) 销售

1．接到银行通知，收到昆仑公司的欠款 100 000 元。

2．按合同销售给昆仑公司 A 商品 10 000 台，单位售价 20 元，B 产品 1 000 台，单位售价 10 元，货款共计 210 000 元，应交增值税销售税 35 700 元，款项尚未收到。

3．结转上述已售商品的销售成本，其中，A 商品 10 000 台，单位成本 10 元；B 商品 1 000 台，单位成本 5 元，共计 105 000 元。

4．以银行存款 20 000 元支付商品的广告费用。

6) 投资

1．某年 3 月 20 日，企业以交易为目的，在股票二级市场上购买甲公司股票 10 000 股，买价为 10 元/股，同时发生交易费 100 元，均以银行存款支付。

2．同年 3 月 31 日，甲公司股票收盘价为 12 元。

3．同年 4 月 10 日，以每股 13 元的价格卖出甲公司股票。

7) 营业外收支

1．企业收到政府的补贴款 60 000 元，款存银行。

2．企业向地震灾区捐款 30 000 元，以银行存款支付。

8) 财产盘盈、盘亏

1．根据“账存实存对比表”发现盘亏 A 商品 100 件，单位成本 200 元，金额 20 000 元。经查明，并不属于责任事故、自然灾害造成的短少，经批准记入“管理费用”账户。

(1) 盘亏时：

(2) 经批准处理时：

2．根据“账存实存对比表”，发现盘亏设备一台，其原价为 200 000 元，累计折旧为 180 000 元。经批准处理记入“营业外支出”账户。

(1) 盘亏时：

(2) 经批准处理时：

9) 期末交易或者事项

1．期末，根据人事劳资部门提供的本月职工薪酬单，本月应付职工薪酬 100 000 元。其中，制造 A 产品的职工薪酬为 50 000 元，制造 B 产品的职工薪酬为 20 000 元，车间管理部门的职工薪酬为 10 000 元，企业行政管理的职工薪酬 20 000 元。

2．当年 3 月 31 日，车间使用机器设备的月初余额为 1 000 000 元，月折旧率为 0.5%；

行政管理部门使用房屋的月初余额为 500 000 元，月折旧率为 0.3%；专设销售机构的汽车月初余额为 100 000 元，月折旧率为 1%。本题特殊要求，除编制会计分录外，同时编制如下固定资产折旧计算表。

固定资产折旧计算表

年　　月　　日

部　　门	名　　称	月初固定资产原值/元	月折旧率	折旧额/元	备　　注
合　计					

审核：　　　　　　　　　　　　　　　　制单：

3．期末，计算应付利息，本月短期借款平均余额为 800 000 元，月利率为 0.5%。

4．期末，根据本月应交增值税额 30 000 元和 5%的城市维护建设税税率，计算应交纳的城市维护建设税。

5．期末，本月生产车间发生的制造费用余额为 60 0000 元，生产 A 产品、B 产品的生产工时分别为 1 800 工时、1 200 工时，分配制造费用。

6．期末，本月 A 产品全部完工验收入库，其 A 产品的生产成本总额为 500 000 元。

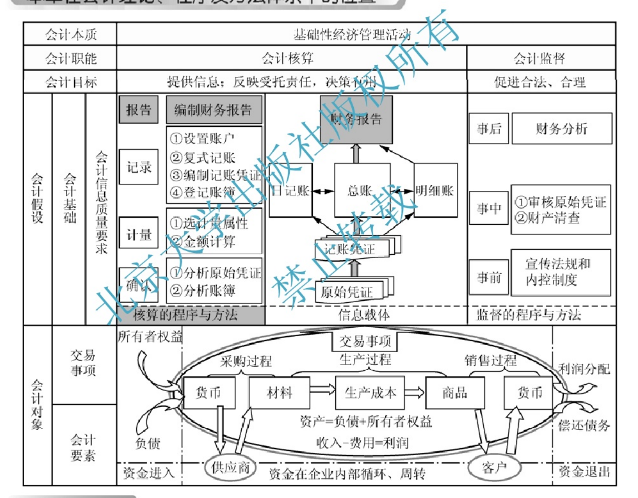
7．期末，本月收入类账户余额分别为：主营业务收入贷方余额 250 000 元、营业外收入贷方余额 60 000 元；本月费用类账户余额分别为主营业务成本借方余额 105 000 元、营业税金及附加借方余额 1 500 元、销售费用借方余额 20 000 元、管理费用借方余额 45 500 元、财务费用借方余额 4 000 元、营业外支出借方余额 50 000 元。将损益类账户余额分别结转至“本年利润”账户。

8．期末，根据(7)题计算出的利润，按 25%的比率计算并结转本月所得税费用。

(三) 要求　编制会计分录，部分内容登记“T”字账。

第 8 章 财务报告

本章在会计理论、程序及方法体系中的位置



本章要点

知识要点	掌握程度	相关知识
资产负债表	(1) 了解资产负债表的概念和列报要求 (2) 熟悉资产负债表的格式和内容 (3) 掌握资产负债表的编制方法和各项目的填列	(1) 资产负债表的概念、列报要求 (2) 资产负债表的格式和内容 (3) 资产负债表的编制方法和各项目的填列方法
利润表	(1) 了解利润表的概念和列报要求 (2) 熟悉利润表的格式和内容 (3) 掌握利润表的编制方法和各项目的填列	(1) 利润表的概念和列报要求 (2) 利润表的格式和内容 (3) 利润表的编制方法和各项目的填列方法

续表

知识要点	掌握程度	相关知识
现金流量表	(1) 掌握现金及现金等价物的概念和现金流量的分类 (2) 了解现金流量表的作用、格式和内容	(1) 现金流量表的概念、作用 (2) 现金流量的分类 (3) 现金流量表的格式和内容及其编制方法

财务报告，或称财务会计报告、会计报告，是会计核算四个基本程序的最后一个程序，是最终实现会计目标的过程，是向财务报告信息使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务报告使用者作出经济决策的过程。这一过程的核心就是提供会计信息，因此，人们将提供会计信息的文件(信息载体)也称为财务报告。

8.1 财务报告概述

8.1.1 财务报告的含义

财务报告是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。

“财务报告”从国际范围来看是一个比较通用的术语，我国的有关法规中使用“财务会计报告”术语，从会计核算的程序上也可以称为“会计报告”。因此，财务报告、财务会计报告、会计报告没有实质上的区别，由于企业会计准则中主要使用“财务报告”这个术语，后面将统一使用“财务报告”这个术语。

财务报告包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。其中，财务报表包括报表本身(报表本身又称会计报表)及其附注两部分。财务报表是财务报告的核心。

会计报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益(股东权益)变动表，是财务报表的基本内容，是本章介绍的重点。

附注是财务报表的重要组成部分，主要包括企业的基本情况、财务报表的编制基础、遵循企业准则的声明、重要会计政策和会计估计、会计政策和会计估计变更及差错更正的说明、报表重要项目的说明、或有事项、资产负债表日后事项、关联方关系及其交易等。

其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料，可根据有关法规的规定和外部信息使用者的信息需要而定，如企业承担的社会责任、对社区的贡献、可持续发展能力等非财务信息。

财务报告的内容如图 8.1 所示。

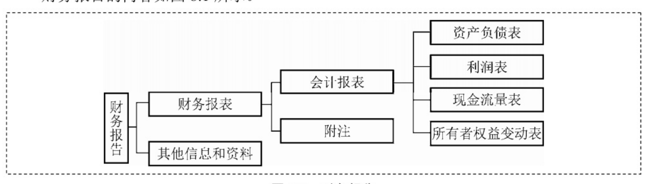


图 8.1 财务报告

财务报告具有以下几层含义。

(1) 是对外报告，其服务对象主要是投资者、债权人等外部使用者，专门为内部管理需要的、特定目的的报告不属于财务报告的范畴。

(2) 应当综合反映企业的生产经营状况，包括某一时点的财务状况和某一期间的经营成果与现金流量等信息，以勾画出企业整体和全貌。

(3) 必须形成一个系统的文件，不应是零星的或者不完整的信息。

财务报告是会计确认、计量的最终体现，是依据会计记录编制而成的，是企业管理层受托责任履行情况的汇报，是沟通投资者、债权人等会计信息使用者与企业管理层之间的桥梁和纽带。

8.1.2 财务报表的种类

1. 按照财务报表的编制期间划分

按照财务报表的编制期间划分，可以分为中期财务报表和年度财务报表。中期财务报表是以短于一个完整会计年度的报告期间为基础编制的财务报表，包括月报、季报、半年报等。中期财务报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表和附注，其中，中期资产负债表、利润表和现金流量表应当是完整报表，其格式和内容应当与年度财务报表相一致。与年度财务报表相比，中期财务报表中的附注披露可适当简略。

2. 按财务报表编制主体划分

按财务报表编制主体划分，可以分为个别财务报表和合并财务报表。个别财务报表是由企业在自身会计核算基础上对账簿记录进行加工而编制的财务报表，它主要用以反映企业自身的财务状况、经营成果和现金流量情况。合并财务报表是以母公司和子公司组成的企业集团为会计主体，根据母公司和所属子公司的财务报表，由母公司编制的综合反映企业集团财务状况、经营成果及现金流量的财务报表。

3. 按照财务报表反映的资金运动性质划分

按照财务报表反映的资金运动性质可以分为静态财务报表和动态财务报表。静态报表反映了企业某一时点的资产、负债、所有者权益的财务状况，如资产负债表。动态报表反映的是企业在一定期间内的经营成果和财务状况变动情况，如利润表和现金流量表等。

财务报表的分类如图 8.2 所示。

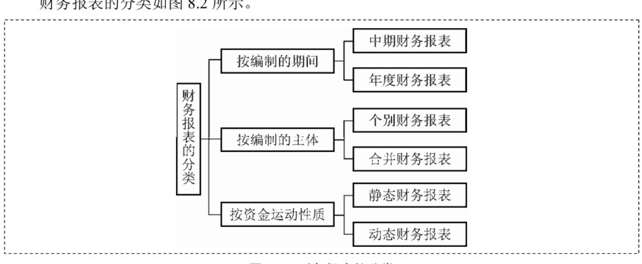


图 8.2 财务报表的分类

8.1.3 财务报表列报的基本要求

列报，是指交易或者事项在报表中的列示和在附注中的披露。“列示”通常反映资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表中的信息，“披露”通常反映附注中的信息。财务报表列报的基本要求如下。

(1) 遵循各项会计准则进行确认和计量。企业应当根据企业实际发生的交易和事项，按照各项具体会计准则的规定进行确认和计量，并在此基础上编制财务报表。企业应当在附注中对遵循会计准则编制的财务报表做出声明，只有遵循了会计准则的所有规定时，才能被称为遵循了会计准则。企业不应在附注中披露代替对交易或者事项的确认和计量。

(2) 以持续经营作为列报基础。持续经营是会计确认、计量记录的基本前提之一，作为确认、计量和记录结果和信息载体的财务会计报表一定是以持续经营作为列报基础的。如果企业处于非持续经营状态时，应当采用其他基础编制财务报表。

(3) 报表项目的列报应符合重要性要求。项目在财务报表中是单独列报还是合并列报，应当依据重要性原则来判断。总的原则是，如果某项单个看不具有重要性，则可将其与其他项目合并列报；如果具有重要性，则应单独列报。具体而言，应遵循以下几点：

① 性质或功能不同的项目，一般应当在财务报表中单独列报，但是不具有重要性的项目可以合并列报。

② 性质或功能类似的项目，一般可以合并列报，但是对其具有重要性的类别应该单独列报。

③ 重要性在财务报告附注中同样适用。在附注中重要的单独披露。

(4) 列报的一致性。遵循可比性质量要求，财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致，不得随意变更。这一要求不仅只针对财务报表中的项目名称，还包括财务报表项目的分类、排列顺序等方面。如遇下列情况，可以改变财务报表项目的列报：

① 会计准则要求改变。

② 企业经营业务的性质发生重大变化后，变更财务报表项目的列报能够提供更可靠、更相关的会计信息。

(5) 财务报表项目金额间不得相互抵销。财务报表项目应当以总额列报，资产和负债、收入和费用不能相互抵销，即不得以净额列报。下列两种情况不属于抵销，可以以净额列示：

① 资产项目按扣除减值准备后的净额列示，不属于抵销。

② 非日常活动产生的损益以收入(利得)扣减费用(损失)后的净额列示，更有利于报表使用者的理解，也不属于抵销。

(6) 应列报比较信息。企业在列报当期财务报表时，至少应当提供所有列报项目上一可比会计期间的比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明，目的是向报表使用者提供对比数据，提高信息在会计期间的可比性。

(7) 财务报表表首的列报要求。财务报表一般分为表首、正表两部分，其中，在表首部分企业应当概括地说明下列基本信息：

① 编报企业的名称。

② 列报的时限，即静态报表的时点和动态报表涵盖的会计期间。

③ 货币名称和单位。

④ 财务报表是合并财务报表的，应当予以标明。

(8) 应符合会计报告期间的要求。企业至少应当编制年度财务报表。根据《中华人民共和国会计法》的规定，会计年度自公历 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。因此，在编制年度财务报表时，可能存在年度财务报表涵盖的期间短于一年的情况，如企业在年度中间开始设立等，在这种情况下，企业应当披露年度财务报表的实际涵盖期间及其短于一年的原因，并说明由此引起财务报表项目与比较数据不具可比性这一事实。

8.2 资产负债表

8.2.1 资产负债表的概念

资产负债表是反映企业在某一特定日期的财务状况的会计报表，是静态报表。资产负债表主要反映资产、负债和所有者权益三方面内容。它是根据“资产＝负债＋所有者权益”或“资产－负债＝所有者权益”的会计等式，按照一定的分类标准和顺序，把企业在一定日期的资产、负债和所有者权益各项目予以适当排列，并对日常工作中形成的大量数据进行浓缩整理后编制而成的。

通过编制资产负债表可以提供有关企业资产、负债和所有者权益的总额及其构成等信息，资产负债表还可以提供进行财务分析的基本资料，从而有助于报表使用者做出经济决策。

8.2.2 资产负债表的列报要求

1. 分类别列报

资产负债表列报的根本的目标就是如实反映企业在资产负债表日所拥有的资源、所承担的负债及所有者所拥有的权益。因此，资产负债表应当按照资产、负债和所有者权益三大类别分类列报。

2. 资产和负债按流动性列报

资产和负债应当按照流动性分别分为流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债列示。流动性，通常按资产的变现或耗用时间长短或者负债的偿还时间长短来确定。按照财务报表列报准则的规定，应先列报流动性强的资产或负债，再列报流动性弱的资产或负债。

3. 列报相关的合计、总计项目

资产负债表中的资产类至少应当列示流动资产和非流动资产的合计项目；负债类至少应当列示流动负债、非流动负债及负债的合计项目；所有者权益类应当列示所有者权益的合计项目。

由于资产负债表是遵循“资产＝负债＋所有者权益”这一会计恒等式编制的，因此，资产负债表应当分别列示资产总计项目和负债与所有者权益之和的总计项目，并且这二者的金额应当相等。

8.2.3 资产负债表的格式及内容

1. 资产负债表的格式

资产负债表由表首和正表两部分组成。

表首部分包括编表企业的名称、编表时间和计量单位。

资产负债表正表的格式一般有两种：报告式资产负债表(表 8-1)和账户式资产负债表(表 8-2)。

报告式资产负债表是上下结构，上半部列式资产，下半部列式负债和所有者权益，具体排列形式又有两种：一是按照“资产＝负债＋所有者权益”的原理排列；二是按照“资产－负债＝所有者权益”的原理排列。

表 8-1　资产负债表(报告式)

20××年×月×日

资产	
流动资产	×××
非流动资产	×××
资产合计	×××
负债	
流动负债	×××
非流动负债	×××
负债合计	×××
所有者权益	
股本	×××
盈余公积	×××
所有者权益合计	×××

账户式资产负债表是左右结构，左边列式资产，右边列式负债和所有者权益。

我国资产负债表采用的是账户式，即左侧为资产项目，大体按资产的流动性大小排列。流动性强的资产项目排在前面，流动性弱的资产项目排在后面。右方为负债和所有者权益项目，一般按偿还时间的先后顺序排列，“短期借款”、“应付票据”、“应付账款”等需要在 1 年以内或长于 1 年的一个正常营业周期内偿还的流动负债排在前面，“长期借款”等需要在 1 年以上才需要偿还的非流动负债排在中间，所有者权益项目排在后面。账户式资产负债表中的资产各项目合计等于负债和所有者权益各项目合计，即资产负债表左方和右方平衡。

表 8-2　资产负债表

编制单位：××公司　　　　年　月　日　　　　单位：元

资　产	年末余额	年初余额	负债及所有者权益	年末余额	年初余额
流动资产：			流动负债：		
			流动负债合计		
流动资产合计			非流动负债：		
			非流动负债合计		
非流动资产：			负债合计		
非流动资产合计			所有者权益：		
			所有者权益合计		
资产总计			负债及所有者权益总计		

2. 资产负债表的内容

资产负债表正表的基本内容包括资产类项目、负债类项目和所有者权益类项目。

1) 资产类项目

资产负债表中的资产类项目，按照资产的变现能力的强弱划分为流动资产和非流动资产两类并分类列示各类具体项目。

流动资产是指一年内或一个正常营业周期内变现或耗用的各项资产。按照变现能力顺序排列，流动资产项目主要包括货币资金、交易性金融资产、应收票据、应收账款、预付款项、应收利息、应收股利、其他应收款、存货和一年内到期的非流动资产等。

非流动资产是流动资产以外的资产。资产负债表中列示的非流动资产项目通常包括：可供出售金融资产、持有至到期投资、长期应收款、长期股权投资、固定资产、在建工程、工程物资、固定资产清理、无形资产及其他非流动资产等。

2) 负债类项目

资产负债表中的负债类项目，按照负债的偿还期划分为流动负债和非流动负债两类并分类列示各类具体项目。

流动负债是指企业在一年或一个正常营业周期内偿还的债务，包括短期借款、交易性金融负债、应付票据、应付账款、应付职工薪酬、应交税费、应付股利等项目。

非流动负债是指偿还期在一年以上的各种债务，主要包括长期借款、应付债券、长期应付款、其他非流动负债。其中，一年内到期的非流动负债应单独列示在流动负债项目中。

3) 所有者权益类项目

所有者权益是指企业所有者对企业净资产的要求权。在资产负债表上一般按照实收资本、资本公积、盈余公积和未分配利润项目分别排列。

8.2.4 资产负债表各项目的列示方法

资产负债表的列示主要是填列该表中各个项目的数据。根据财务报表列示准则的规定，一般企业资产负债表中各项目均需填列“年初余额”和“期末余额”两栏。

1. 各项目年初余额栏的填列方法

资产负债表的“年初余额”也就是上一年的“期末余额”栏内各项目数字，应根据上年末资产负债表的“期末余额”栏内所列的数字填列。即将上一年末资产负债表中的“期末余额”栏内数字，按照项目直接抄列到本年度的资产负债表的“年初余额”栏。

值得注意的是，如果上年度资产负债表有关项目的名称和数字与本年度的不一致，则应对上年年末资产负债表有关项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，并按照调整后的数字填入本年资产负债表的“年初余额”栏。

2. 项目“期末余额”栏的填列方法

资产负债表中“期末余额”栏各项目应根据有关总账或明细账记录的期末余额来填列。具体的填列方法总结为如下几种。

1) 根据总账账户期末余额填列

资产负债表中大多数项目可以根据有关总账期末余额直接填列，如“交易性金融资产”、

“短期借款”、“应付票据”、“应付职工薪酬”、“应交税费”、“应付利息”、“应付股利”、“其他应付款”、“应付债券”、“实收资本”、“资本公积”、“盈余公积”等项目。

2) 根据有关总账账户期末余额计算填列

例如，“货币资金”项目，应根据“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”科目的期末余额合计数计算填列。又如，“存货”项目，要根据“原材料”、“在途物资”、“库存商品”、“生产成本”等总账科目期末余额的分析汇总数，减去“存货跌价准备”科目余额后的余额填列。

3) 根据总账账户期末余额减去其备抵账户余额后的净额填列

例如，“应收票据”、“应收账款”、“长期股权投资”、“在建工程”等项目，应根据“应收票据”、“应收账款”、“长期股权投资”、“在建工程”等账户的期末余额减去“坏账准备”、“长期股权投资减值准备”、“在建工程减值准备”等账户余额后的净额填列；“固定资产”项目，应根据“固定资产”账户的期末余额减去“累计折旧”、“固定资产减值准备”账户余额后的净额填列；“无形资产”项目，应当根据“无形资产”账户的期末余额，减去“累计摊销”、“无形资产减值准备”账户余额后的净额填列。

4) 根据总分类账户和明细分类账户余额分析计算填列

例如，“长期借款”项目，需要根据“长期借款”总账账户余额扣除“长期借款”账户所属的明细账户中将在一年内到期，且企业不能自主地将清偿义务展期的长期借款后的金额计算填列。

5) 根据明细账户余额计算填列

资产负债表的某些项目，需要根据有关总账账户所属的明细账户的期末余额计算填列，这类项目包括“应收账款”、“预收账款”、“应付账款”、“预付账款”。填制这类项目所依赖的明细账户的余额既可能有正常方向的余额，也可能有反方向的余额，不同方向的余额其性质是截然相反的，在填列资产负债表这些项目时，就要依据其经济性质确定在资产负债表中的列示项目。

“应收账款”账户作为资产账户，正常余额应当在借方，其经济性质是债权资产，但该账户也可能有反方向的贷方余额，其性质是预收账款，即债务；“预收账款”作为负债类账户，其正常余额应在贷方，该账户反方向的借方余额的经济性质是应收账款这项债权资产，因此资产负债表中“应收账款”项目，需要根据“应收账款”和“预收账款”所属明细账户的借方余额合计(如果计提了坏账准备的，还应减去“坏账准备”账户的贷方余额)填列，“预收账款”项目，根据“应收账款”和“预收账款”两个账户所属明细账户的贷方余额合计填列；同理，由于“应付账款”账户的正常余额在贷方，反映企业的债务，反方向的借方余额反映的是预付账款性质的资产，而“预付账款”作为资产账户，其正常余额在借方，其反方向贷方余额的性质是应付账款，因此，资产负债表中“应付账款”项目，需要根据“应付账款”和“预付账款”所属的明细账户的期末贷方余额合计填列。“预付账款”项目，应根据“应付账款”和“预付账款”所属的明细账户的期末借方余额合计填列。这样填列才能使资产负债表的相关项目真正地反映企业拥有的债权和债务。

例如，甲公司 2013 年 12 月 31 日结账后有关账户余额如下所示。

(1) 反映企业与客户之间应收账款、预收账款账户余额：

科目	明细科目	借方余额	贷方余额
应收账款		560 000	
其中：	甲公司	600 000	
	乙公司		40 000
预收账款			700 000
其中：	丙公司	100 000	
	丁公司		800 000
反映与客户之间关系的借方、贷方余额合计		700 000	840 000

(2) 反映企业与供应商之间关系的应付账款、预付账款账户余额：

科目	明细科目	借方余额	贷方余额
应付账款			380 000
其中：	A 公司	20 000	
	B 公司		400 000
预付账款		300 000	
其中：	C 公司	320 000	
	D 公司		20 000
反映与供应商之间关系的借方、贷方余额合计		340 000	420 000

即反映与客户之间的应收账款、预收账款，反映与供应商之间关系的应付账款、预付账款的实际数额为

“应收账款”项目金额＝(600 000＋100 000)元＝700 000 元，并不等于应收账款账户余额的 560 000 元；

“预收款项”项目金额＝(800 000＋40 000)元＝840 000 元，并不等于预收账款账户余额的 700 000 元；

“应付账款”项目金额＝(400 000＋20 000)元＝420 000 元，并不等于应付账款账户余额的 380 000 元；

“预付款项”项目金额＝(320 000＋20 000)元＝340 000 元，并不等于预付账款账户余额的 300 000 元。

8.2.5 资产负债表举例

【例 8-1】根据阳光科技有限公司 2013 年 1 月资产、负债和所有者权益总分类账户、明细分类账户的期末余额编制资产负债表。其账户的余额见附录。

现将阳光科技有限公司有关总账和明细账余额整理如下：本期发生额和期末余额试算平衡表(表 8-3)及有关明细账资料(表 8-4)。

表 8-3 总分类账户本期发生额和期末余额试算平衡表

2013 年 1 月 31 日　　　　单位：元

会计科目	期初余额		本期发生额		期末余额	
	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
库存现金	6 000		5 000		11 000	
银行存款	274 000		870 000	577 400	566 600	

续表

会计科目	期初余额		本期发生额		期末余额	
	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
应收账款	260 000		491 400	270 000	481 400	
其他应收款	10 000				10 000	
在途物资			140 000	140 000		
原材料	180 000		140 000	152 000	168 000	
生产成本	20 000		321 500	221 000	120 500	
制造费用			31 500	31 500		
库存商品	260 000		221 000	208 000	273 000	
固定资产	2 000 000		80 000		2 080 000	
累计折旧		30 000		9 000		39 000
无形资产	22 000				22 000	
累计摊销		2 000				2 000
短期借款		200 000		200 000		400 000
应付账款		10 000				10 000
预收账款		10 000				10 000
应付职工薪酬		190 000	190 000	200 000		200 000
应交税费			37 400	83 950		46 550
应付利息		2 000	2 000	4 400		4 400
应付股利		10 000				10 000
长期借款		400 000				400 000
实收资本		1 800 000		200 000		2 000 000
资本公积		200 000		200 000		400 000
盈余公积		18 000				18 000
利润分配		160 000				160 000
本年利润			392 450	425 000		32 550
主营业务收入			420 000	420 000		
营业外收入			5 000	5 000		
主营业务成本			208 000	208 000		
营业税金及附加			1 700	1 700		
销售费用			120 000	120 000		
管理费用			45 500	45 500		
财务费用			4 400	4 400		
营业外支出			2 000	2 000		
所得税费用			10 850	10 850		
合　　计	3 032 000	3 032 000	3 739 700	3 739 700	3 732 500	3 732 500

表 8-4　2013 年 1 月 31 日有关明细账资料

会计科目	明细科目	借方余额	贷方余额
应收账款	蓝天公司	491 400	
	白云公司		10 000

续表

会计科目	明细科目	借方余额	贷方余额
应付账款	亮载公司		20 000
	梅玫公司	10 000	
预收账款	青山公司		20 000
	绿水公司	10 000	

根据总账及有关明细账的余额或经过整理的上述资料，编制的阳光科技有限公司2013 年 1 月的资产负债表见表 8-5。

表 8-5 资产负债表

编制单位：阳光科技有限公司　　2013 年 1 月 31 日　　单位：元

资　　产	期末余额	年初余额	负债及所有者权益	期末余额	年初余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金	577 600	280 000	短期借款	400 000	200 000
应收账款	501 400	260 000	应付账款	20 000	10 000
预付款项	10 000		预收账款	30 000	10 000
其他应收款	10 000	10 000	应付职工薪酬	200 000	190 000
存货	561 500	460 000	应交税费	46 550	
			应付利息	4 400	2 000
			应付股利	10 000	10 000
流动资产合计	1 660 500	1 010 000	流动负债合计	710 950	422 000
非流动资产：			非流动负债：		
			长期借款	400 000	400 000
			非流动负债合计	400 000	400 000
			负债合计	1 110 950	822 000
固定资产	2 041 000	1 970 000	所有者权益：		
无形资产	20 000	20 000	实收资本(或股本)	2 000 000	1 800 000
			资本公积	400 000	200 000
			盈余公积	18 000	18 000
			未分配利润	192 550	160 000
非流动资产合计	2 061 000	1 990 000	所有者权益合计	2 610 550	2 178 000
资产总计	3 721 500	3 000 000	负债及所有者权益总计	3 721 500	3 000 000

8.3 利　润　表

8.3.1 利润表的概念

利润表是反映企业在一定会计期间的经营成果的会计报表。由于它反映的是某一期间内的情况，即利润表中列示的收入是企业在一定会计期间内陆续实现的，所列式的费用也是在一定的会计期间内陆续发生的，也就是说，收入和费用都是企业在一定的会计期间内

多次发生的累计结果，并不是一次性的，所以它是动态报表。

利润表的理论依据是“收入－费用＝利润”这一会计等式。

通过编制利润表可以反映企业在一定会计期间的收入、费用、利润(或亏损)的数额的构成情况，帮助报表使用者全面了解企业的经营成果，分析企业的盈利能力和水平，判断企业未来的发展趋势，从而为其做出经济决策提供依据。

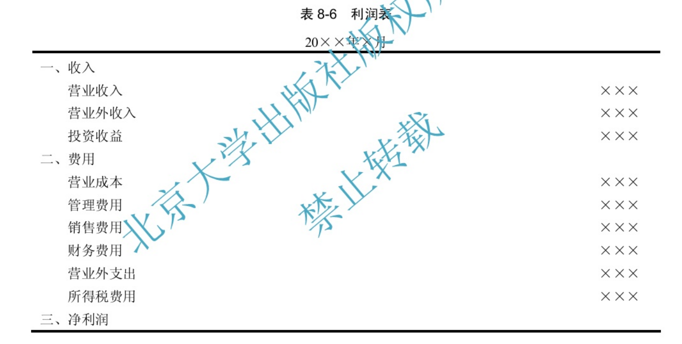
8.3.2 利润表的格式及内容

利润表一般有表首、正表两部分。其中，表首说明报表名称、编制单位、编制日期、报表编号、货币名称、计量单位等；正表是利润表的主体，反映形成经营成果的各个项目和计算过程。利润表的正表格式，目前国际上通用的有单步式和多步式两种。

单步式是将当期所有收入列在一起，然后将所有费用列在一起，两者相减得出当期净损益。单步式利润表见表 8-6。

表 8-6 利润表

20××年×月



项目	金额
一、收入	
营业收入	×××
营业外收入	×××
投资收益	×××
二、费用	
营业成本	×××
管理费用	×××
销售费用	×××
财务费用	×××
营业外支出	×××
所得税费用	×××
三、净利润	

多步式是通过对当期的收入、费用、营业外收入、支出等项目按性质加以归类，按利润形成的主要环节列示一些中间性利润指标，分步计算当期净损益。财务报表列报准则规定，企业应当采用多步式列报利润表。

企业可以分如下 3 个步骤编制利润表：

第一步。以营业收入为基础，减去营业成本、营业税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用、资产减值损失，加上公允价值变动收益(减去公允价值变动损失)和投资收益(减去投资损失)，计算出营业利润。其中，营业收入＝主营业务收入＋其他业务收入；营业成本＝主营业务成本＋其他业务成本。

第二步。以营业利润为基础，加上营业外收入，减去营业外支出，计算出利润总额。

第三步。以利润总额为基础，减去所得税费用，计算出净利润(或净亏损)。多步式利润表格见表 8-7。

表 8-7　利润表

编制单位：　　　　　　　　　　　　年　　月　　　　　　　　　　　　单位：元

项　　目	本期金额	上期金额
一、营业收入		
减：营业成本		
营业税金及附加		
销售费用		
管理费用		
财务费用		
加：公允价值变动收益(损失以“－”号填列)		
投资收益(损失以“－”号填列)		
二、营业利润		
加：营业外收入		
减：营业外支出		
三、利润总额		
减：所得税费用		
四、净利润		

8.3.3　利润表的列报要求

根据我国《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》(2006)的要求，企业应当采用多步式列报利润表，在利润表中，企业应当分别列示从事经营业务取得的收入、对外投资取得的收入与非经营业务取得的收入，并按照费用的功能分类，将费用划分为从事经营业务发生的成本、销售费用、管理费用和财务费用等。将不同性质的收入和费用类别进行对比，从而得出一些中间性的利润数据，便于使用者理解企业经营成果的不同来源。

利润表至少应当包括以下单列项目：①营业收入；②营业成本；③营业税金；④管理费用；⑤销售费用；⑥财务费用；⑦投资损益；⑧公允价值变动损益；⑨资产减值损失；⑩非流动资产处置损益；⑪所得税费用；⑫净利润。

根据财务报表列报准则的规定，企业需要提供比较利润表，以使报表使用者通过比较不同期间利润的实现情况，判断企业经营成果的未来发展趋势。所以，利润表就各项目再分为“本期金额”和“上期金额”两栏分别填列。

8.3.4　利润表项目的列示方法

利润表各项目均需填列“本期金额”和“上期金额”两栏。

1. “上期金额”栏的列示方法

“上期金额”栏内的数字，应根据上年该期利润表的“本期金额”栏内的相应金额填列。如果上一年该期利润表的名称和内容与本期不一致，则应将上年该期利润表各项目的名称和数字按照本期的规定进行调整，填入本期利润表的“上期金额”栏。

2. “本期金额”栏的列示方法

利润表中各项目“本期金额”的数字，主要有如下 3 种。

1) 根据当期损益类账户的发生额直接填列

利润表中的大多数项目是根据当期相应的损益类账户发生额直接填列。具体包括下列项目。

(1) “营业税金及附加”项目。应根据“营业税金及附加”账户的发生额分析填列，反映企业经营业务应负担的消费税、营业税、城市建设维护税、资源税、土地增值税和教育费附加等。

(2) “销售费用”项目。根据“销售费用”账户的发生额直接填列，反映企业在销售商品过程中所发生的包装费、广告费等和销售本企业商品而专设的销售机构的职工薪酬、业务费等费用。

(3) “管理费用”项目。根据“管理费用”账户的发生额直接填列，反映企业为组织和管理生产经营发生的管理费用。

(4) “财务费用”项目。根据“财务费用”账户的发生额直接填列，反映企业筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用。

(5) “资产减值损失”项目。以“资产减值损失”科目的发生额分析填列。反映企业各项资产发生的减值损失。

(6) “公允价值变动收益”项目。应根据“公允价值变动损益”账户的发生额直接填列。如果为净损失，则以“－”号填列，反映企业应计入当期损益的资产或负债公允价值变动收益。

(7) “投资收益”项目。根据“投资收益”账户的发生额直接填列。如果为投资损失，以“－”号填列，反映企业以各种方式对外投资所取得的收益。

(8) “营业外收入”项目。根据“营业外收入”账户的发生额直接填列，反映企业发生的与经营业务无直接关系的各项直接计入当期损益的利得。

(9) “营业外支出”项目。根据“营业外支出”账户的发生额直接填列，反映企业发生的与经营业务无直接关系的各项直接计入当期损益的损失。

(10) “所得税费用”项目。根据“所得税费用”账户的发生额直接填列，反映企业从当期利润总额中扣除的所得税费用。

2) 根据有关的损益类账户的发生额加计汇总填列

具体包括下列项目。

(1) “营业收入”项目。应根据“主营业务收入”和“其他业务收入”账户的发生额的合计数填列，反映企业经营主要业务和其他业务所确认的收入总额。

(2) “营业成本”项目。应根据“主营业务成本”和“其他业务成本”账户的发生额的合计数填列，反映企业经营主要业务和其他业务所发生的成本总额。

3) 根据表内数据计算填列

(1) “营业利润”项目。根据营业收入减去营业成本、营业税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用、资产减值损失；加上公允价值变动收益(减损失)、投资收益(减损失)的结果填列。

(2) “利润总额”项目。根据营业利润加营业外收入减营业外支出的结果填列。

(3) “净利润”项目。根据利润总额减去所得税费用的结果填列。

计算的结果为盈利时，直接填列，计算结果为亏损时，以“－”号填列。

8.3.5 利润表编制举例

【例 8-2】阳光科技有限公司 2013 年 1 月损益类账户发生额见附表 62～附表 70。其发生额整理见表 8-8。

表 8-8 阳光科技有限公司 2013 年 1 月损益类账户发生额

单位：元

科目名称	借方发生额	贷方发生额
主营业务收入		420 000
主营业务成本	208 000	
营业税金及附加	1 700	
销售费用	120 000	
管理费用	45 500	
财务费用	4 400	
营业外收入		5 000
营业外支出	2 000	
所得税费用	10 850	

根据上述资料计算如下：

(1) 营业收入＝主营业务收入＋其他业务收入＝420 000 元

(2) 营业成本＝主营业务成本＋其他业务成本＝208 000 元

(3) 营业利润＝营业收入－营业成本－营业税金及附加－销售费用－管理费用－财务费用－资产减值损失±公允价值变动收益±投资收益

＝(420 000－208 000－1 700－120 000－45 500－4 400)元＝40 400 元

(4) 利润总额＝营业利润＋营业外收入－营业外支出

＝(40 400＋5 000－2 000)元＝43 400 元

(5) 净利润＝利润总额－所得税费用

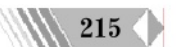
＝(43 400－10 850)元＝32 550 元

利润表相关数字列示见表 8-9。

表 8-9 利润表

编制单位：阳光科技有限公司　　2013 年 1 月　　单位：元

项　　目	本期金额/元	上期金额/元
一、营业收入	420 000	略
减：营业成本	208 000	
营业税金及附加	1 700	
销售费用	120 000	
管理费用	45 500	
财务费用	4 400	
加：公允价值变动收益(损失以“－”号填列)		
投资收益(损失以“－”号填列)		



续表

项　目	本期金额/元	上期金额/元
二、营业利润	40 400	
加：营业外收入	5 000	
减：营业外支出	2 000	
三、利润总额	43 500	
减：所得税费用	10 850	
四、净利润	32 550	

8.4　现金流量表

8.4.1　现金流量表的含义及作用

现金流量表是指反映企业一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。现金流量表是以现金制为基础编制的财务状况变动表。该表主要是提供一个会计主体某一特定报告期的现金流入和现金流出的信息。通常包括该会计主体的经营活动、投资活动和筹资活动所引起的现金流量状况。

现金流量表中现金的概念是广义的，通常是指现金及现金等价物。现金是指企业库存现金及可以随时支付的存款。不能随时支付的存款不属于现金，主要包括以下几项。

(1) 库存现金。库存现金是指企业可以随时支付的现金。与“现金”，账户核算的内容一致。

(2) 银行存款。银行存款是指企业存入金融机构、可以随时用于支取的存款，不包括不能随时支取的存款。

(3) 其他货币资金。其他货币资金是指存放在金融机构的外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款和存出投资款等。

(4) 现金等价物。现金等价物是指企业持有的期限短(一般指从购买日起，3 个月内到期)，流动性强，易于转换为已知金额现金，价值变动风险较小的投资。

现金流量表是一张年度报表，也是一张动态的报表。企业编制现金流量表可对投资者、债权人和其他方面起到如下作用：

第一，反映企业净利润与现金流量的差异。企业用于生产经营周转的不是净利润，而是实际拥有的现金，通过分析本期净利润与现金流量的差异，可以正确评价企业的经营成果和现金流量，为决策者提供更可靠的信息。

第二，正确评价企业偿还债务、支付股利及对外筹资的能力。债权人关心的是企业的偿债能力，特别是短期偿债能力。企业的流动资产中偿债能力最强的是现金；投资者关心的是企业是否具备支付股利的能力，现金是支付股利的直接手段，现金流量表提供的信息正是债权人和投资者所必需的。

第三，预测企业未来产生现金流量的潜力。现金流量表中既反映了本期现金流量的信息，又可据以分析企业未来产生现金流量的能力。如本期筹资引起的大量的现金流入，可预测未来必定会因还本付息而流出现金。

第四，了解本期发生的有关投资与筹资等活动的重要信息。在现金流量表的补充资料

部分反映了不涉及现金的投资与筹资活动及其金额，如债务转资本、融资租入的固定资产等活动。通过分析这些资料，可以更加全面地了解企业的财务状况和经营成果。

8.4.2 现金流量的分类

现金流量是现金流量表的基础概念，指现金和现金等价物的流入量和流出量。现金净流量是现金流量表所要反映的一个重要指标，指现金流入量与流出量的差额，它反映了企业各类活动所形成的现金流量的最终结果，可能是正数，也可能是负数。如果是正数，则为现金净流入；如果是负数，则为现金净流出。为了分析企业现金流量表的结构，应该对现金流量进行合理分类。现金流量分为 3 类：经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量、筹资活动产生的现金流量。

1. 经营活动产生的现金流量

经营活动是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。对于工商企业而言，经营活动主要包括销售商品、提供劳务、购买商品、接受劳务、支付税费等。

一般来说，经营活动产生的现金流入项目主要有销售商品、提供劳务所收到的现金；收到的税费返还；收到的其他与经营活动有关的现金。经营活动产生的现金流出项目主要有购买商品、接受劳务所支付的现金；支付给职工及为职工支付的现金；支付的各项税费；支付的其他与经营活动有关的现金。

2. 投资活动产生的现金流量

投资活动是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动。需要注意的是，投资活动与投资是两个不同的概念。投资是指企业为通过分配来增加财富，或为谋求其他利益，而将资产让渡给其他单位所获得的另一项资产，它分为短期投资和长期投资。企业购建固定资产是投资活动，但它却不是一项投资；购买自购买之日起 3 个月内到期的债券(现金等价物)属于短期投资，但它却不是投资活动。

一般来说，投资活动产生的现金流入项目主要有收回投资所收到的现金；取得投资收益所收到的现金；处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收回的现金净额；收到的其他与投资活动有关的现金。投资活动产生的现金流出项目主要有购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金；投资所支付的现金；支付的其他与投资活动有关的现金。

3. 筹资活动产生的现金流量

筹资活动是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。这里所说的资本，包括实收资本(股本)，也包括资本溢价(股本溢价)；这里所说的债务，指对外举债，包括向银行借款、发行债券。但应当特别强调的是，应付账款、应付票据等属于经营活动，不属于筹资活动。

一般来说，筹资活动产生的现金流入项目主要有吸收投资所收到的现金；取得借款所收到的现金；收到的其他与筹资活动有关的现金。筹资活动产生的现金流出项目主要有偿还债务所支付的现金；分配股利、利润或偿付利息所支付的现金；支付的其他与筹资活动有关的现金。

8.4.3　现金流量表的格式及内容

现金流量表的基本结构分为三部分：表首、基本部分、补充资料。

(1) 表首。该部分标明企业名称、现金流量的会计期间、货币单位和报表编号。

(2) 基本部分。即各种活动的现金流量及其净流量。基本部分有 5 项：

① 经营活动产生的现金流量。

② 投资活动产生的现金流量。

③ 筹资活动产生的现金流量。

④ 汇率变动对现金的影响。

⑤ 现金及现金等价物净增加额。

其中，经营活动产生的现金流量是按直接法编制的。

(3) 补充资料。包括将净利润调节为经营活动的现金流量；不涉及现金收支的投资和筹资活动；现金及现金等价物净增减情况。

基本部分第一项经营活动产生的现金流量净额，应当与补充资料第一项经营活动产生的现金流量净额相符。基本部分中的第五项，与补充资料中的第三项，存在勾稽关系，即金额应当一致。基本部分中的数字是流入与流出的差额，补充资料中的数字是期末数与期初数的差额，计算依据不同，但结果应当一致，两者应当核对相符。现金流量表的格式见表 8-10。

表 8-10　现金流量表

编制单位：　　　　　　　　　　　　年度

项　　目	行次	金额/元
一、经活动产生的现金流量		
销售商品、提供劳务收到的现金	1	
收到的税费返还款	3	
收到的其他与经营活动有关的现金	8	
现金流入小计	9	
购买商品、接受劳务支付的现金	10	
支付给职工和为职工支付的现金	12	
支付的各项税费	13	
支付的其他与经营活动有关的现金	18	
现金流出小计	20	
经营活动产生的现金流量净额	21	
二、投资活动产生的现金流量		
收回投资所收到的现金	22	
取得投资收益所收到的现金	23	
处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收到的现金净额	25	
收到的其他与投资活动有关的现金	28	
现金流入小计	29	
购建固定资产、无形资产和其他长期投资所支付的现金	30	
投资所支付的现金	31	
支付的其他与投资活动有关的现金	35	
现金流出小计	36	
投资活动产生的现金流量净额	37	

续表

项　　目	行次	金额/元
三、筹资活动产生的现金流量		
吸收投资所收到的现金	38	
借款所收到的现金	40	
收到的其他与投资活动有关的现金	43	
现金流入小计	44	
偿还债务支付的现金	45	
分配股利、利润或偿付利息所支付的现金	46	
支付的其他与筹资活动有关的现金	52	
现金流出小计	53	
筹资活动产生的现金流量净额	54	
四、汇率变动对现金的影响	55	
五、现金及现金等价物净增加额	56	
补充资料：		
1．将净利润调节为经营活动的现金流量		
净利润		
加：计提的资产减值准备	57	
固定资产折旧	58	
无形资产摊销	59	
长期待摊费用摊销	60	
处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失(收益以“－”号填列)	61	
固定资产报废损失	66	
财务费用	67	
投资损失(减：收益)	68	
递延所得税资产减少(增加以“－”号填列)	69	
递延所得税负债增加(减少以“－”号填列)	70	
存货的减少(增加以“－”号填列)	71	
经营性应收项目的减少(增加以“－”号填列)	72	
经营性应付项目的增加(减少以“－”号填列)	73	
其他	74	
经营活动产生的现金流量净额	75	
2．不涉及现金收支的投资和筹资活动		
债务转为资本	76	
一年内到期的可转换公司债券	77	
融资租入固定资产	78	
3．现金及现金等价物净增加情况		
现金的期末余额	79	
减：现金的期初余额	80	
加：现金等价物的期末余额	81	
减：现金等价物的期初余额	82	
现金及现金等价物净增加额	83	

8.4.4 现金流量表的编制方法

1. 直接法和间接法

编制现金流量表时，列报经营活动现金流量的方法有两种：直接法和间接法。这两种方法通常也称为编制现金流量表的方法。

(1) 直接法。是指按现金收入和现金支出的主要类别直接反映企业经营活动产生的现金流量。在直接法下，一般是以利润表中的营业收入为起算点，调节与经营活动有关的项目的增减变动，然后计算出经营活动中产生的现金流量。

(2) 间接法。是指以净利润为起算点，调整不涉及现金的收入、费用、营业外收支等有关项目，剔除投资活动、筹资活动对现金流量的影响，据此计算出经营活动产生的现金流量。由于净利润是按照权责发生制原则确定的，且包括了与投资活动和筹资活动相关的收益和费用，将净利润调节为经营活动现金流量，实际上就是将按权责发生制原则确定的净利润调整为现金净流入，并剔除投资活动和筹资活动对现金流量的影响。

我国现金流量表准则规定企业应当采用直接法编报现金流量表，同时要求在附注中提供以净利润为基础调节到经营活动现金流量的信息。

2. 工作底稿法或“T”字账法

在具体编制现金流量表时，可以采用工作底稿或“T”字账法，也可以根据有关账户记录分析填列。

(1) 工作底稿法。采用工作底稿法编制现金流量表，是以工作底稿为手段，以资产负债表和利润表数据为基础，对每一项目进行分析并编制调整分录，进而编制现金流量表。

(2) T 型账户法。采用“T”字账法编制现金流量表，是以“T”字账为手段，以资产负债表和利润表数据为基础，对每一项目进行分析并编制调整分录，进而编制现金流量表。

本 章 小 结

财务报表是企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。一套完整的财务报表包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益(或股东权益)变动表和附注。本章主要介绍了财务报表的概念和组成，资产负债表、利润表及现金流量表的内容、结构和编制方法。资产负债表是反映企业在某一特定日期的财务状况的会计报表，其编制基础是会计恒等式，我国采用的是账户式格式；利润表是反映企业在一定会计期间的经营成果的会计报表，我国采用的是多步式格式；现金流量表是反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表，我国现金流量表准则规定企业应当采用直接法编报现金流量表。

关键术语

财务报告　资产负债表　利润表　现金流量表　现金流量

习　　题

习题 8.1

(一) 单项选择题

1．财务报告，是指企业对外提供的反映企业某一(　　)的财务状况和某一(　　)的经营成果、现金流量等会计信息的文件。

A．特定日期、会计期间　　B．会计期间、特定日期

C．静态、动态　　D．动态、静态

2．财务报表按编制期间的不同，可以分为(　　)。

A．月报　　B．季报　　C．年报　　D. 中期财务报表

3．资产负债表是反映企业在某一特定日期的(　　)的会计报表。

A．经营成果　　B．财务状况　　C．现金流量　　D．静态

4．利润表是反映企业(　　)的报表。

A．财务状况　　B．经营成果

C．现金流量　　D．所有者权益的变动

(二) 多项选择题

1．财务报告包括(　　)。

A．财务报表　　B．其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料

C．资产负债表　　D．利润表

2．财务报表包括(　　)。

A．资产负债表　　B．利润表

C．现金流量表　　D．所有者权益(股东权益)变动表

3．资产负债表的列报要求包括(　　)。

A．分类别列报　　B．资产和负债按流动性列报

C．列报相关的合计、总计项目　　D．遵循会计准则

4．利润表中“营业收入”项目要根据(　　)分析填列。

A．主营业务收入　　B．主营业务成本

C．其他业务成本　　D．其他业务收入

(三) 判断题

1．附注是财务报表的重要组成部分。　　(　　)

2．中期财务报表是以短于一个完整会计年度的报告期间为基础编制的财务报表，包括月报、季报、半年报等。　　(　　)

3．动态报表就是指利润表。　　(　　)

4．资产负债表由表首和正表两部分组成。　　(　　)

5．利润表是静态报表。 (　　)

(四) 思考题

1．财务报告包括哪些内容？
2．财务报表列报的基本要求有哪些？
3．资产负债表的编制方法包括哪些？
4．利润表的编制方法包括哪些？

习题 8.2

(一) 目的　练习资产负债表的编制。

(二) 资料

1．某企业 20××年 12 月末各账户的期末余额见表 8-11。

表 8-11　某企业 20××年 12 月末各账户的期末余额

单位：元

账户名称	借方余额	账户名称	贷方余额
库存现金	70 000	累计折旧	300 000
银行存款	250 000	累计摊销	10 000
交易性金融资产	60 000	短期借款	235 000
应收票据	35 000	应付票据	220 000
应收账款	336 000	应付账款	200 000
预付账款	60 000	预收账款	20 000
其他应收款	10 000	应付职工薪酬	135 000
原材料	350 000	应付股利	110 000
库存商品	165 000	应交税费	25 000
生产成本	185 000	实收资本	2 000 000
固定资产	2 000 000	资本公积	95 000
在建工程	120 000	盈余公积	256 000
无形资产	90 000	利润分配	125 000
合　　计	3 731 000	合　　计	3 731 000

2．有关明细资料：“应收账款”明细账户中，借方余额合计为 346 000 元，贷方余额合计为 10 000 元；“应付账款”明细账中，借方余额合计为 20 000 元，贷方余额合计为 220 000 元；“预付账款”明细账中，借方余额合计为 65 000 元，贷方余额合计为 5 000 元；“预收账款”明细账中，贷方余额合计为 20 000 元。

3．简化的空白资产负债表见表 8-12。

表 8-12　资产负债表

编制单位：　　　　　　　　　　20××年　　月　　日　　　　　　　　　　单位：元

资　　产	期末余额	年初余额	负债及所有者权益	期末余额	年初余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金			短期借款		
交易性金融资产			应付票据		
应收票据			应付账款		
应收账款			预收账款		
预付款项			应付职工薪酬		
其他应收款			应交税费		
存货			应付股利		
流动资产合计			流动负债合计		
非流动资产：			非流动负债：		
			非流动负债合计		
			负债合计		
固定资产			所有者权益：		
在建工程			实收资本(或股本)		
无形资产			资本公积		
			盈余公积		
			未分配利润		
非流动资产合计			所有者权益合计		
资产总计			**负债及所有者权益总计**		

(三) 要求　利用资料 1、2 编制完成资料 3 资产负债表的期末余额栏。

习题 8.3

(一) 目的　利润表的编制。

(二) 资料

某企业 20××年 12 月各损益类账户累计发生额见表 8-13。

表 8-13　某企业 20××年 12 月各损益类账户累计发生额

单位：元

科目名称	借方发生额	贷方发生额
主营业务收入		12 500 000
其他业务收入		230 000
投资收益		3 200 000
营业外收入		2 850 000
主营业务成本	8 500 000	
其他业务成本	50 000	
营业税金及附加	550 000	
销售费用	200 000	
管理费用	1 050 000	
财务费用	1 000 000	
营业外支出	2 000 000	
所得税费用	1 800 000	

2．简化的空白利润表见表 8-14。

表 8-14　利润表

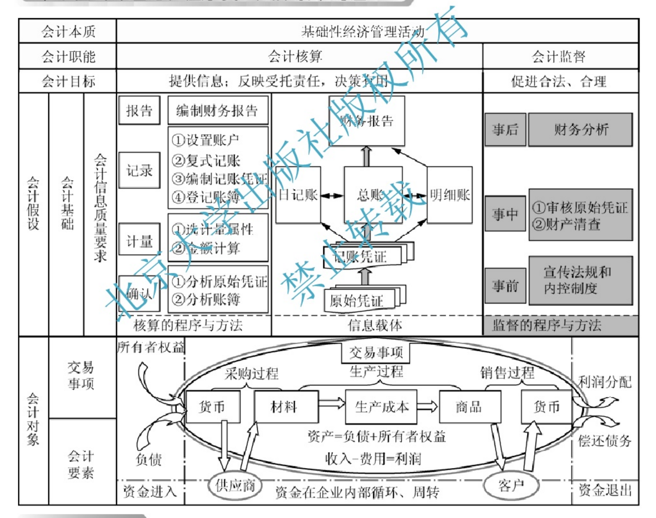
编制单位：　　　　　　　　　　　20××年　　月　　日　　　　　　　　　　　单位：元

项　　目	本期金额	上期金额
一、营业收入		略
减：营业成本		
营业税金及附加		
销售费用		
管理费用		
财务费用		
投资收益(损失以“－”号填列)		
二、营业利润		
加：营业外收入		
减：营业外支出		
三、利润总额		
减：所得税费用		
四、净利润		

(三) 要求　利用上述资料编制完成资料 2 利润表的本期金额栏。

第9章 会计监督

本章在会计理论、程序及方法体系中的位置



本章要点

知识要点	掌握程度	相关知识
事前会计监督	了解事前监督的内容和监督方法	事前会计监督主要的法律法规、企业的内部控制制度等内容
事中会计监督	(1) 掌握审核原始凭证的内容 (2) 熟悉财产清查的方法	(1) 审核原始凭证，是审核交易或者事项的合法性、合规性、合理性 (2) 财产清查是对财产实物数量的清查
事后会计监督	了解财务分析的方法	财务分析包括比较分析、比率分析等方法

会计监督是会计的一个基本职能，是对每一笔交易或者事项都要进行的监督，不仅如此，还要对企业的财产进行清查，监督财产的保管、使用等情况，事后还要进行分析评价。虽然会计监督的技术性并不是很突出，但是，是会计非常重要的一项功能，是会计本质更直接的体现。会计监督分为事前会计监督、事中会计监督和事后会计监督。

9.1 事前会计监督

9.1.1 事前会计监督的含义

所谓事前会计监督，就是在交易或者事项发生前，通过宣传法律、法规及企业内部的政策、制度等规范进行的经济监督。由于时间是连续不断进行的，因此，事先会计监督的责任是将有关财经的法律、法规、企业内部财经方面的制度等及时让交易或者事项的经办部门和人员知道并理解，使之遵守这些规范，防止因对法律、法规及企业内部的规章不熟悉、不理解，而做出损害企业实现经营目标的事。

(1) 法律。是指由全国人民代表大会及其常务委员会制定和颁布的法律规范，是最高级别的法律、法规，与会计相关的法律主要包括会计法、税法、公司法、合同法、证券法、知识产权法等经济方面的法律规范。

(2) 行政法规及部门规章。是指由国务院及其经济管理部、委颁布或签发的经济方面的法规、规章，主要包括会计准则(包括基本准则、具体准则、应用指南)、会计基础工作规范等。

(3) 企业内部的控制制度。由企业根据法律、法规制定的内部控制制度。其控制的手段主要包括组织规划控制、授权批准控制、文件记录控制、实物安全控制、职工素质控制、预算控制、风险控制、业绩报告控制、内部审计及电子信息控制等。

9.1.2 监督的方法

会计事前监督的方法，主要是宣传法律、法规和企业的内部控制制度。对于有关的法律和行政及部门法规和规章，主要是及时地印发到有关交易或者事项的经办部门及其人员的手中。对于专业性强的法律、法规最好要聘请专业人员进行讲解和讨论；对于企业内部的各种控制制度，一方面争取交易或者事项的经办部门及其主要负责人参与制定，另一方面也可以编制成册或在企业网站上公示，让有关人员知晓；对于要牢记的控制制度，也可以贴在墙上或是工作人员的视线内。

9.2 事中会计监督

9.2.1 事中会计监督的含义

事中会计监督是指交易或者事项发生时(当期)进行的监督，主要包括两个方面的内容：一是审核原始凭证，主要监督交易或者事项的真实合法性、完整性、正确性、合理性，是会计对交易或者事项发生后进行管理的第一个步骤，只有通过会计监督的交易或者事项才能对其进行会计核算(确认、计量、记录和报告)，是对资源增加或者减少的监督；二是财

产清查，是会计人员组织或参与进行的对财产、物质和结算款项等进行的清查，除对实际结存数量(货币资金、应收账款等的数量就是金额)进行的监督外，还要对结存的质量进行清查，是对资源保管、使用的监督。

9.2.2 审核原始凭证

1. 审核原始凭证内容的合法性

审核原始凭证所反映的交易或者事项是否符合法律、法规的要求，是否符合企业内部的控制制度的要求。如：

(1) 是否有违反公司法，所有者虚假投资(如投入的资产是不存在的)、抽逃资金(如将企业资金用于大股东个人而非本企业的行为)；违反税法虚增进项税款，销售商品不开发票等行为。

(2) 是否有违反财经法规，擅自将款项借给某些个人或企业使用；不当担保等行为；等等。

(3) 是否有违反内部控制的要求，将个人消费充当企业的消费；体外循环、私设小金库；等等。

2. 审核原始凭证内容的合理性

审核所发生的交易或者事项是否有违反节约等不利于全体股东的行为。

(1) 超过规定标准的消费，包括公司超标准豪华装修，购置豪华汽车，高档酒水、香烟、宴请等消费。

(2) 明显低价处置企业的资产或长期借给他人使用获利。

3. 审核原始凭证项目的完整性及正确性

审核原始凭证是否存在应该填写但漏填或填写不清楚的现象；审核在数量、单价、金额、合计、大小写等方面的正确性。

4. 监督的措施

(1) 拒绝受理。对于不真实、不合法或者明显不合理的原始凭证，应拒绝受理，并向单位负责人报告。

(2) 退回凭证。对于记载不准确、不完整或有涂改、金额错误、手续、图章不全等原始凭证，应当退回凭证，要求经办人按照凭证填制要求重新办理。

(3) 上报责任人裁定。对于违反合理性的原始凭证，要看其严重程度，责成经办人员自行承担后果或上报单位负责人裁定。

9.2.3 财产清查

1. 财产清查的含义及种类

财产清查是通过盘点各项财产、物质，核对结算款项等方法，查明财产物质、货币资金和结算款项的实有数额，确定其账面结存数与实际结存数是否一致，监督财产物质的保管和结算款项经办行为是否符合法规、制度的要求的一种会计监督方法。

财产清查按照清查的范围、时间不同有如下分类。

1) 按清查的范围分可分，为全部清查和局部清查

(1) 全部清查。即对全部财产、物质及结算款项进行的盘点及核对。全部清查必然是

范围大、时间长、成本高，甚至影响生产经营活动，所以一般只在年终决算前或企业发生关、停、并、转等重大变故时才进行。

(2) 局部清查。即对部分财产、物质进行的清查，如对库存现金可每天(或几天)清查一次；银行存款至少每月同银行核对一次；对于存货特别是贵重物质每月应有计划地进行重点抽查。

2) 按清查的时间不同，可分为定期清查和不定期清查

(1) 定期清查。是根据预先计划安排的时间对财产进行的清查，如按照要求在资产负债表日前(年末、月末)对财产进行的清查。

(2) 不定期清查。是根据实际需要，而临时对财产进行的清查，如财产保管员或应收账款负责人变动时，财产遭受非常损失时，相关人员发生重大舞弊时，等等，应当立即对相关财产进行清查。

2. 财产清查的准备工作

1) 组织上的准备

为保证财产清查工作有效进行，应当成立财产清查小组。制订清查计划，明确清查范围，安排清查步骤，配备会计人员、财产保管人员及其他相关人员(一般应当 3 人以上)。

2) 业务准备

主要包括：①会计账簿(明细账)资料准备；②保管人员对财产物质进行必要的整理；③清查量具及各种财产清查盘点表等。

3. 库存现金的清查

1) 清查方法

一般采用实地盘存法，是通过盘点库存现金的实有数与库存现金日记账的余额进行核对的方法，来监督现金保管是否符合规范的方法。

2) 清查步骤

(1) 所有涉及库存现金的收付都应入账，所有库存现金都应相对集中存放。

(2) 清点时，一人清点，两人监督。

(3) 将清点结果填写到“库存现金盘点报告表”上，盘点相关人员应当共同签名。经审批后作为会计确认、计量的依据。“库存现金盘点报告表”格式见表 9-1。

表 9-1 库存现金盘点报告表

年 月 日

实存金额	账存金额	实存金额与账存金额对比		备注
		盘盈	盘亏	

参与盘点人员签章： 出纳员签章：

4. 银行存款的清查

1) 清查方法

一般采用银行存款日记账与开户银行提供的“对账单”逐笔核对的方法。企业存入银行的款项或是从银行付出、提取的款项，企业要记银行存款日记账，银行也要为此记入吸收存款明细账。吸收存款明细账是银行记录企业存放的款项增减变化及其结存金额的明细账，银行将企业存入的款项称为“吸收存款”，对银行来说是一种负债，为了便于企业核实

银行存款的实有额，银行每个月(或企业索取)将吸收存款明细账打印一份给企业进行对账；对于企业来说，银行的吸收存款明细账又称为银行对账单。

2) 清查步骤

(1) 向银行索取银行对账单。

(2) 将本期的银行存款日记账与对账单逐笔核对。具体包括核对交易的凭证种类、号码、金额及摘要表明的用途等是否相符。核对相符打“√”；核对不符的主要有两种情况：

第一种是错账，如错记金额、方向，错记明细账户，应逐笔加以确认并改正。

第二种是未达账项，不是错误，无需更正。所谓未达账项是指对于同一笔涉及银行存款的交易，由于结算凭证传递时间上先后顺序的不同，企业与银行之间一方接到凭证已经入账，另一方尚未接到凭证尚未入账的情况。

未达账项具体有四种情况：

① 企业已收款入账，银行未收款入账；

② 企业已付款入账，银行未付款入账；

③ 银行已收款入账，企业未收款入账；

④ 银行已付款入账，企业未付款入账。

(3) 编制银行存款余额调节表。银行存款余额调节表是假设未核对相符的交易属于未达账项，将双方未达账项假设到达，应该有如下等式：

日记账余额＋银行已收企业未收－银行已付企业未付

＝对账单余额＋企业已收银行未收－企业已付银行未付

调节后相等，说明日记账与对账单不符的原因是未达账项，无须更正；如果调节后不等，则可能存在错账，应详细查明原因，并进行更正。

例如，企业银行存款日记账和对账单见表9-2和表9-3。

表9-2 银行存款日记账

2013年		摘要	结算凭证		借方	贷方	余额
月	日		种类	号数			
1	1	上年结转					1 000
	15	提现	现支	112		√100	900
	18	收货款	转支	221	√900		1 800
	26	收货款	转支	333	100		1 900
	28	付货款	转支	228		200	2 700
	31	本月合计			2 500	800	2 700

表9-3 银行对账单(吸收存款)

2013年		摘要	结算凭证		借方	贷方	余额
月	日		种类	号数			
1	1	上年结转					1 000
	15	提现	现支	112	√100		900
	18	货款	转支	221		√900	1 800
	25	付款	汇票	998	500		1 300
	30	收款	转支	232		150	2 450
	31	本月合计			1 000	2 450	2 450

编制的银行存款余额调节表见表 9-4。

表 9-4 银行存款余额调节表

项目	金额	项目	金额
银行存款日记账余额	2 700	银行对账单余额	2 450
加：银行已收，企业未收	150	加：企业已收，银行未收	100
减：银行已付，企业未付	500	减：企业已付，银行未付	200
调节后的存款余额	2 350	调节后的存款余额	2 350

5. 存货的清查

1) 清查方法

存货主要包括原材料、在产品、库存商品等以生产或出售为目的的资产。常用的方法有实地盘点法、技术推算法、抽样盘点法。

实地盘点法是通过盘点存货的实有数量与存货相应的明细账上的数量进行核对的方法，来监督存货保管、使用是否符合规范的方法。

有一些存货盘点难度大，一种是形态不规整、数量大的存货，如煤炭、铁矿石等存货，可以采用技术推算法；还有一种是形态规整，但是，数量多、重量大的存货，如袋装水泥、钢材等存货，一般采用抽查盘点法。

2) 清查步骤

(1) 准备好存货的明细账、存货盘点表等与存货相互核对的资料。

(2) 有序盘点，并及时记录于“存货盘点表”。存货盘点表格式见表 9-5。

表 9-5 存货盘点表

年 月 日

序号	名称	规格型号	计量单位	账存数量	实存数量	备注

盘点人员签章： 保管人员签章：

(3) 编制“实存、账存对比表”。经授权人批准后作为会计确认、计量的依据。其格式见表 9-6。

表 9-6 实存、账存对比表

年 月 日

财产名称	实存金额	账存金额	实存与账存对比		备注
			盘盈	盘亏	

6. 固定资产清查

1) 清查方法

固定资产的清查一般采用实地盘点法。

2) 清查步骤

(1) 准备好固定资产的明细账、固定资产盘点表(同存货类似)等资料。

(2) 有序盘点，并记录固定资产盘点表。

(3) 编制“固定资产实存、账存对比表”(同存货类似)。

7. 应收款项、应付款项的清查

1) 清查方法

包括各种应收款、预付款；应付款、预付款等结算中形成的债权、债务。清查方法一般采用询证核对法。

2) 清查步骤

(1) 准备好应收、应付款项的明细账、“应收(应付)款项对账单”等资料。格式见表9-7。

表9-7 应收款项对账单

甲公司：

贵公司×年×月×日止尚欠货款×××元，其中，月初×××元，本月增加×笔，金额为×××元；减少×笔，金额为×××元。请核对后将回单联寄回。

核查单位：乙公司(章)

年 月 日

应收款项对账单(回单联)

乙公司：

贵公司寄来的对账单已收到，经核查，核对无误。(或×笔款项已付，金额为×××元，余款为×××元)。

甲公司(章)

年 月 日

(2) 根据明细账的发生额、余额，编制“应收(应付)款项对账单”并发送(可以是传真或电子邮件)给债务人(债权人)。如果往来款项笔数较多，也可以将明细账(或电子版)附后。

(3) 根据回函和沟通结果，如有差异，编制“应收、应付款项清查结果报告表”作为会计确认、计量的依据。其格式见表9-8。

表9-8 应收、应付款项清查结果报告表

2013年1月31日　　单位：元

总账	明细账		对方结存	差异	差异原因及金额			备注
	户名	金额			未到账项	有争议	无法收回	
应收账款	昆仑公司	100 000	80 000	−20 000	20 000			
	峨眉公司	200 000	160 000	−40 000	20 000	20 000		

9.3 事后会计监督

9.3.1 事后会计监督的含义

事后监督是交易或者事项发生后所进行的监督。事后会计监督主要是指通过业绩比较、财务比率分析等方法，评价交易或者事项的经办部门及其人员的工作业绩，根据企业内部控制制度的规定进行奖惩的行为。

9.3.2 计划与实际完成情况对照分析

1. 准备好各种明细账及计划(或预算、上期、同行业先进水平)等资料

会计期间结束，会计通过财务报告向外提供信息，这是企业外部信息使用者了解企业会计信息的最主要的信息渠道。对于企业内部的信息使用者，各层管理者或责任人，可以定期或及时地了解到关于职权范围内业绩的会计信息，会计上很多明细账就是为加强管理、明确责任、便于评价考核相关人员业绩而设置的，如库存现金日记账、各存货的明细账，各种产品成本明细账、各种负债明细账、各种应收款项明细账，各项收入、费用明细账，等等。会计期间结束，各项财务信息都已经确定，这些信息就成为考核内部各部门及其相关责任人的主要依据。准备好明细账、计划(或上期、同行业先进水平)等资料，是考核的基础。

2. 编制计划与实际完成情况对照分析表

编制计划(或上期、同行业先进水平)与实际完成情况对照表。其格式见表 9-9。

表 9-9 计划与实际完成情况对照表

2013 年 12 月 31 日　　单位：万元

部门	责任人	一级指标	明细指标	计划	实际	差异	备注
销售	张广告	营业收入	主营	10 000	11 000	+1 000	奖 1%
			其他	2 000	3 000	+1 000	奖 1.1%
		销售费用	广告	1 000	1100	+100	罚 0.5%
			其他	500	500	—	

9.3.3 财务比率分析

财务比率分析主要是对企业交易或者事项发生后所表现出来的偿债能力、盈利能力、资产利用效率等方面进行评估，发现问题，提出改进建议等事后监督行为。

1. 偿债能力比率分析

偿债能力是偿还债务的能力，亦即可供偿还债务的资产与债务之间的比例关系。反映偿债能力的比率主要有流动比率、速动比率、资产负债率等，从不同角度反映偿债能力。

(1) 流动比率。是指企业流动资产总额与流动负债总额的比率，是衡量用现有的流动资产偿还流动负债的能力。

流动比率＝流动资产/流动负债

该比率越高，说明短期偿债能力越强。但是，不是越高越好，一般认为该比率为“2”较为理想(当然不同行业会有很大的差异)。比率太低说明流动资产少，变现能力较低，当债务到期可能存在没有现金(库存现金、银行存款等货币资金之和)偿债的问题，发生违约、失去信用，对今后的举债增加了难度和成本；比率太高，则变现能力过强，说明我们借来的资金，可能会大量存在银行里，白白增加银行借款利息。根据前期该比率与本期该比率的比较，可以考核财务部门(贷款管理)、生产部门(存货的管理)、销售部门(应收账款管理等)工作的业绩。

(2) 速动比率。是指速动资产与流动负债的比率。速动资产是流动资产减去其中存货等变现力差的部分。

速动资产＝(流动资产－存货)/流动负债

该比率越高，说明偿债能力越强。但是，不是越高越好，一般认为该比率为“1”较为理想(当然不同行业会有很大差异)。

(3) 资产负债率。是负债总额与资产总额的比率。

资产负债率＝负债总额/资产总额×100%

该比率越高，说明偿债能力越低，一般认为在 40%～60%较为理想。当然各个行业受到国家政策及市场的关注程度的不同，这一比率也会有较大的不同。

2. 盈利能力比率分析

盈利能力比率是利润与投入的资源之间的比例关系。反映盈利能力的比率主要有资产利润率、净资产报酬率、销售利润率、每股收益、市盈率等。

(1) 资产利润率。是净利润与平均资产的比率，反映企业运用全部资源(资产)的获利能力。一般来说，该比率越高越好。

资产报酬率＝净利润/平均资产总额

平均资产总额＝(期初资产总额＋期末资产总额)/2

(2) 净资产报酬率。是净利润与净资产的比率，反映净资产的获利能力。该比率越高越好。

净资产报酬率＝净利润/平均净资产

(3) 销售利润率。是利润总额与销售额的比率，反映每一百元销售额的获利能力。该比率越高越好。

销售利润率＝利润总额/销售额×100%

(4) 每股收益，或称每股盈余、每股利润。是指每股可享有的净利润。该比率越高越好。

每股收益＝净利润/普通股股数

(5) 市盈率。是上市公司普通股每股市场价格与每股收益的比率。该比率一般在 15～20 比较正常(不同行业会有较大的不同，企业所处的成长期间的不同也会有所不同)，过高，说明股价已经偏高，同时，也说明市场对其未来看好；偏低，说明股价偏低，同时，也说明市场对其未来并不看好。

市盈率＝普通股每股市价/每股收益

3. 资产利用效率比率分析

资产利用效率是资产与销售收入之间的比例关系。反映资产利用效率的比率主要有应收账款周转率、存货周转率、资产周转率应等。

(1) 应收账款周转率。是应收账款与销售收入的比率，主要有周转次数、周转天数等方式。

应收账款周转次数＝销售收入/收账款

应收账款周转天数＝365/应收账款周转次数

(2) 存货周转率。是销售收入与存货的比率。主要有存货周转次数、周转天数等方式。

存货周转次数＝销售收入/存货平均额

存货周转天数＝365/存货周转次数

(3) 资产周转率。是销售收入与总资产之间的比率，主要有周转次数、周转天数等方式。

总资产周转次数＝销售收入/总资产

周转天数＝365 天/总资产周转次数

本 章 小 结

本章从事前、事中、事后 3 个层面介绍了会计监督的内容。事前监督除了有关法律法规外，还包括企业内部控制制度，这些可以作为交易或者事项的行为标准，是监督合法性的主要依据。事中监督包括两个方面：一是审核原始凭证所反映的交易或者事项的合法性、合规性、合理性等方面，是对每一笔交易或者事项进行的监督，也是对资源增减变化进行的监督；二是财产清查，侧重核实资产结存数量，保护财产安全、完整，同时，也使提供的会计信息更加可靠。事后会计监督，主要通过分析会计信息，评价受托责任部门及其人员的受托责任(有不同层次)，发现存在的问题并提出改进建议，促进下一个循环经济效益的提高。



关键术语

事前会计监督　事中会计监督　事后会计监督　审核原始凭证　财产清查　财务比率分析

习　　题

习题 9.1

(一) 单项选择题

1．属于企业内部控制制度的有(　　)。

A．组织规划控制　　B．税法

C．会计准则　　D．会计法

2．应收账款的清查一般采用(　　)。

A．实地盘点　　B．询证核对法　　C．技术推算法　　D．调节法

3．财务比率分析主要是对企业交易或者事项发生后所表现出来的(　　)等方面进行评估，发现问题，提出改进建议等事后监督行为。

A．偿债能力　　B．盈利能力

C．资产利用效率　　D．偿债能力、盈利能力、资产利用效率

(二) 多项选择题

1．事前监督的内容主要包括(　　)。

A．法律　　B．公司法

C．行政法规及部门规章　　D．企业内部的控制制度

2．事中会计监督的方法包括(　　)。

A．审核原始凭证　　B．财产清查

C．永续盘存　　D．实地盘存

3．未达账项包括(　　)。

A．企业已收，银行未收　　B．企业已付，银行未付

C．银行已收，企业未收　　D．银行已付，企业未付

4．监督的措施包括(　　)。

A．拒绝受理　　B．退回凭证　　C．上报责任人裁定　　D．拒绝付款

5．财产清查按照清查的范围可分为(　　)。

A．全部清查　　B．局部清查　　C．定期清查　　D．不定期清查

6．财产清查按清查的时间不同可分为(　　)。

A．全部清查　　B．局部清查　　C．定期清查　　D．不定期清查

7．反映偿债能力的比率主要有(　　)。

A．流动比率　　B．速动比率　　C．资产负债率　　D．存货周转率

8．反映盈利能力的比率主要有(　　)。

A．资产报酬率　　B．净资产报酬率　　C．销售利润率　　D．市盈率

(三) 判断题

1．事前会计监督，就是在交易或者事项发生前，通过宣传法律、法规及企业内部的政策、制度等规范进行的经济监督。(　　)

2．未达账项是指对于同一笔涉及银行存款的交易，由于结算凭证传递时间上先后顺序的不同，企业与银行之间一方接到凭证已经入账，另一方尚未接到凭证尚未入账的情况。(　　)

3．事后监督，是交易或者事项发生后所进行的监督。(　　)

(四) 思考题

1．试述事前会计监督及其内容。

2．试述事中会计监督及其内容。

3．试述事后会计监督及其内容。

习题 9.2

(一) 目的　练习企业和银行对账。

(二) 资料　企业银行存款日记账和银行对账单见表 9-10 和表 9-11。

表 9-10　银行存款日记账

单位：元

2013 年		摘要	结算凭证		借方	贷方	余额
月	日		种类	号数			
3	1	上月结转					2 000
	15	付电费	转支	333		200	1 800
	18	收货款	转支	234	800		2 600
	26	收货款	转支	789	300		2 900
	28	付货款	转支	228		200	2 700
	31	本月合计			1 100	400	2 700

表 9-11　银行对账单(吸收存款)

单位：元

2013 年		摘要	结算凭证		借方	贷方	余额
月	日		种类	号数			
3	1	上月结转					2 000
	15	付款	现支	333	200		1 800
	18	收款	转支	234		800	2 600
	25	付款	汇票	998	500		2 100
	30	收款	转支	289		200	2 300
	31	本月合计			700	1 000	2 300

(三) 要求　编制银行存款余额调节表，见表 9-12。

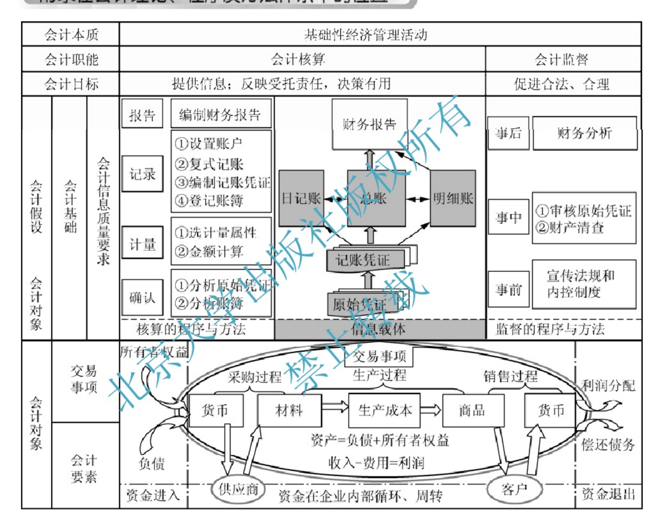
表 9-12　银行存款余额调节表

单位：元

项　　目	金　　额	项目	金　　额
银行存款日记账余额		银行对账单余额	
加：银行已收，企业未收		加：企业已收，银行未收	
减：银行已付，企业未付		减：企业已付，银行未付	
调节后的存款余额		调节后的存款余额	

附录　会计实验平台及部分习题答案

附录在会计理论、程序及方法体系中的位置



附录 1　会计实验平台的使用

基础会计的内容主要包括会计的基本理论、基本程序和基本方法。会计程序与方法具有较强的实践性，只有通过一定的会计实验，才能培养会计的应用能力，会计离开了实践(实验)就会失去应有的魅力。

该实验平台不仅与交易或者事项的载体——原始凭证有关，与会计确认、计量、记录、会计报告等会计程序有关，还是“会计确认、计量、记录举例”和“财务报告”这两章内容的配套实验平台，是学习会计不可或缺的一环。

会计实验平台主要内容包括原始凭证、记账凭证、账簿(总账、明细账)等内容。

1. 原始凭证

本书部分案例的原始凭证见附表 1～附表 31。

附表1　收据(接受投资专用)

2013年1月1日

投资单位：白云公司		投资日期：2013年1月1日		
投资项目	评估价值	享有注册资本份额	资本公积	备注
货币资金	400 000	200 000	200 000	见投资协议1301
投资金额合计人民币(大写)：肆拾万元整				￥400 000.00

接受单位：阳光科技有限公司（阳光科技有限公司 财务专用章）　　负责人：王管财　　制单：黄现金

附表2　中国工商银行进账单(收账通知)

2013年1月1日

收款人	全　称	阳光科技有限公司	付款人	全　称	白云公司
	账　号	123456789987654321		账　号	987654321123456789
	开户行	工商银行高要支行		开户行	工商银行白云支行

人民币(大写)：肆拾万元整	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
		￥	4	0	0	0	0	0	0	0

票据种类	转账支票	
票据张数	1	
单位主管　　复核 会计　　记账		中国工商银行 高要支行 2013.01.01 业务清讫 收款人开户行盖章

此联是持票人开户银行交给持票人的收账通知

附表3　借款借据(收账通知)

2013年1月1日　　　　借款编号：1301

贷款单位名称	阳光科技有限公司	贷款单位账号	123456789987654321
贷款用途	生产经营		
贷款期限	6个月，于2013年7月1日到期		

贷款金额	人民币(大写)：贰拾万元整	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
			￥	2	0	0	0	0	0	0	0

上列贷款已批准发放，转入你单位存款账户。 此致 借款单位：(银行签章)　　中国工商银行 高要支行 2013.01.01 转讫	会计分录： 借： 贷： 主管　会计　复核　记账

附表 4　中国工商银行高要支行已收利息传票

2013 年 1 月 5 日

付款账号	账　号	123456789987654321	收款账号	账　号	234123567456890789
	户　名	阳光科技有限公司		户　名	工商银行高要支行
	开户银行	工商银行高要支行		开户行	工商银行高要支行
金额	¥2 000.00		金额	¥2 000.00	
备注			科　目		中国工商银行 高要支行 2013.01.05 业务清讫
			对方科目		
			复核　记账		

附表 5　×省增值税专用发票　　No 130089

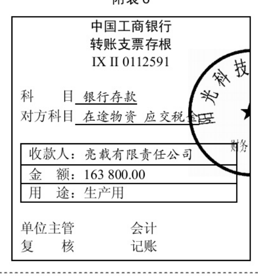
发票联　　开票日期：2013 年 1 月 6 日

购货单位	名　称：阳光科技有限公司 纳税人识别号：0808080808080808 地 址 、电 话：略 开户行及账号：略			密码区	(略)		
货物名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
甲材料		千克	2 000	40.00	80 000.00	17%	13 600.00
乙材料		千克	3 000	20.00	60 000.00	17%	10 200.00
		合计			140 000.00		23 800.00
价税合计(大写)	壹拾陆万叁仟捌佰元整			(小写)¥163 800.00			
销货单位	名　称：亮载有限责任公司 纳税人识别号：0101010101010202 地 址 、电 话：略 开户行及账号：略			备注	亮载有限责任公司 发票专用章		

第二联　发票联

收款人：张山　　复核：王水　　开票：李平　　销货单位：(章)

附表 6


中国工商银行
转账支票存根
IX II 0112591

科　目 银行存款
对方科目 在途物资 应交税金

收款人：亮载有限责任公司
金　额：163 800.00
用　途：生产用

单位主管　会计
复　核　记账

附表 7　收料单

供货单位：亮载公司　　　　2013 年 1 月 7 日　　　　材料类别：原材料

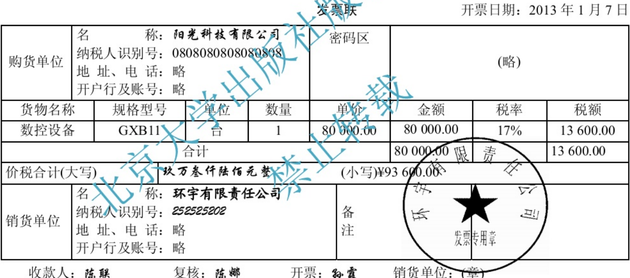
发票号码：130089　　　　　　　　　　　　材料仓库：1

材料编号	材料名称(规格)	单位	数量		实际成本											
								金额								
			应收	实收	单价	发票金额	运费	百	十	万	千	百	十	元	角	分
	甲材料	千克	2 000	2 000	40	80 000				8	0	0	0	0	0	0
	乙材料	千克	3 000	3 000	20	60 000				6	0	0	0	0	0	0
	合计					140 000		¥	1	4	0	0	0	0	0	0
备注：								附单据 1 张								

仓库负责人：×××　　记账：×××　　仓库保管员：王钢　　验收：王钢

附表 8　×省增值税专用发票

No 150011



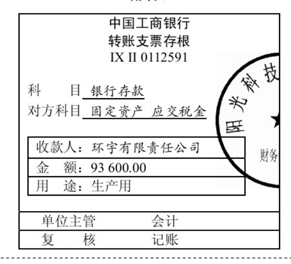
发票联　　　　开票日期：2013 年 1 月 7 日

购货单位	名称：阳光科技有限公司 纳税人识别号：080808080808080808 地址、电话：略 开户行及账号：略		密码区	(略)		
货物名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
数控设备	GXB11	台	1	80 000.00	80 000.00	17%	13 600.00
合计					80 000.00		13 600.00
价税合计(大写)	玖万叁仟陆佰元整		(小写)¥93 600.00				
销货单位	名称：环宇有限责任公司 纳税人识别号：252525202 地址、电话：略 开户行及账号：略		备注				

环宇有限责任公司 发票专用章

收款人：陈联　　复核：陈娜　　开票：孙霞　　销货单位：(章)

附表 9



中国工商银行
转账支票存根
IX II 0112591

科　　目：银行存款

对方科目：固定资产　应交税金

收款人：环宇有限责任公司

金　额：93 600.00

用　途：生产用

单位主管　　会计

复　　核　　记账

阳光科技 … 财务

附表 10 发出材料汇总表

2013 年 1 月 8 日

会计科目	领料部门	甲材料		乙材料		金额合计
		数量/千克	金额	数量/千克	金额	
生产成本	制造产品耗用：					
	其中：A 产品	1 000	40 000.00	2 000	40 000.00	80 000.00
	B 产品	1 000	40 000.00	1 500	30 000.00	70 000.00
制造费用	车间一般耗用			100	2 000.00	2 000.00
	合　　计	2 000	80 000.00	3 600	72 000.00	152 000.00

会计主管：王管财　　　　复核：陈娴　　　　制单：王保管

附表 11 ×市商品销售统一发票

发票联

No：883366

购货单位：阳光科技有限公司　　　　开票日期：2013 年 1 月 8 日

货号	品名 规格	单位	数量	单价	金额							备注
					万	千	百	十	元	角	分	
012	打印纸 A4	包	60	25.00		1	5	0	0	0	0	
035	打印墨水 33ml	个	60	50.00		3	0	0	0	0	0	
038	档案盒 50h	个	60	25.00		1	5	[illegible]	0	0	0	
合计人民币(大写)：陆仟元整				¥6 000.00								

制单人：王星　　　　收款人：李星　　　　单位：高要大润发超市

附表 12


中国工商银行
转账支票存根
IX II 0112591

科　　目 银行存款
对方科目 制造费用、管理费用

收款人：高要大润发超市
金　额：6 000.00
用　途：办公用

单位主管　　会计
复　　核　　记账

附表 13　办公用品领用单

2013 年 1 月 8 日

品名	规格	单位	数量	单价	金额	领用部门	签字
打印纸	A_4	包	20	25	500.00	车间	王小二
打印墨水	33ml	个	20	50	1 000.00	车间	王小二
档案盒	50h	个	20	25	500.00	车间	王小二
打印纸	A_4	包	40	25	1 000.00	行政办公室	李小五
打印墨水	33ml	个	40	50	2 000.00	行政办公室	李小五
档案盒	50h	个	40	25	1 000.00	行政办公室	李小五
合计					6 000.00	备注	

审批人：李国柱　　经办人：王采买　　制单人：李保管

附表 14　中国工商银行高要支行代收代发成功清单

所号：123456654	日期：2013 年 1 月 8 日	工商银行高要分理处章
次数：1	币种：人民币	
项目号：001	项目名称：代发工资	
单位号：787	单位名称：阳光科技有限公司	

客户号	户名	账号	应计金额	实扣金额	摘要	账号
1	李小五	075811	3 000.00	3 000.00	代发工资	075811
2	王小二	075812	4 000.00	4 000.00	代发工资	075812
3	吾自己	075813	6 000.00	6 000.00	代发工资	075813
4	吾同桌	075814	5 500.00	5 500.00	代发工资	075814
40	王管财	075840	9 000.00	9 000.00	代发工资	075840

合计户数：40　　合计金额：190 000 元　　合计实扣金额：190 000 元

附表 15　广东省增值税专用发票　　No 80000012

(记账联)　　开票日期：2013 年 1 月 15 日

购货单位	名　　称：蓝天公司 纳税人识别号：0606060606060606 地 址、电 话：略 开户行及账号：略	密码区	(略)				
货物名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
A 商品 B 商品		台 台	4 000 2 000	80.00 50.00	320 000.00 100 000.00	17% 17%	54 400.00 17 000.00
合　计					420 000.00		71 400.00
价税合计(大写)	肆拾玖万壹仟肆佰元整		(小写)¥491 400.00				
销货单位	名　　称：阳光科技有限公司 纳税人识别号：0808080808080808 地 址、电 话：略 开户行及账号：略	备注					

收款人：王常校　　复核：李永乐　　开票：张乐乐　　销货单位：(章)

附表 16　销售成本计算表

2013 年 1 月 15 日

销售商品名称	单位	销售数量	单位成本	销售成本	备注
A 商品	台	4 000	40.00	160 000.00	
B 商品	台	2 000	24.00	48 000.00	
合计				208 000.00	

审核：吾同桌　　　　制单：吾自己

附表 17　中国工商银行进账单(收款通知)



2013 年 1 月 18 日　　　　№88155

收款人			付款人		
	全　称	阳光科技有限公司		全　称	蓝天公司
	账　号	123456789987654321		账　号	略
	开户行	工商银行高要支行		开户行	略

人民币(大写)：贰拾柒万元整	百	十	万	千	百	十	元	角	分
	¥	2	7	0	0	0	0	0	0

票据种类	转账支票	
票据张数	1	中国工商银行 高要支行 2013.01.18 转讫
单位主管 复核 会计		收款人开户行盖章

附表 18　南粤电视台发票

2013 年 1 月 21 日

客户名称：阳光科技有限公司　　　　№ 44565656

品名	项目	百	十	万	千	百	十	元	角	分
广告	产品广告	¥	1	2	0	0	0	0	0	0
合计		¥	1	2	0	0	0	0	0	0
合计人民币(大写)壹拾贰万元整		¥120 000.00								

审核：刘唱　　　　制单：张广告　　　　单位：南粤电视台

附表 19



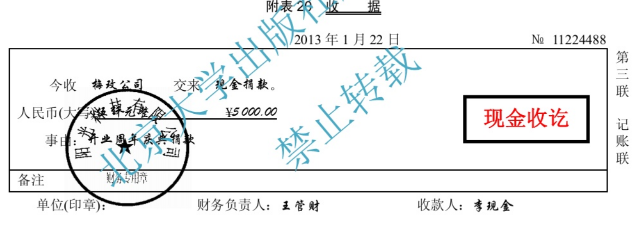
中国工商银行
转账支票存根
IX II 0112591

科　　目 银行存款
对方科目 销售费用

收款人：	南粤电视台
金　额：	120 000.00
用　途：	办公用

单位主管　　　会计
复　　核　　　记账

附表 20 收　据



2013 年 1 月 22 日　　　№ 11224488

今收 梅玫公司　交来 现金捐款。
人民币(大写) 伍仟元整　¥5 000.00
事由：开业周年庆典捐款
备注

单位(印章)：　财务负责人：王管财　收款人：李现金

第三联 记账联

附表 21 收　据

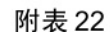


2013 年 1 月 23 日　　　№ 99887766

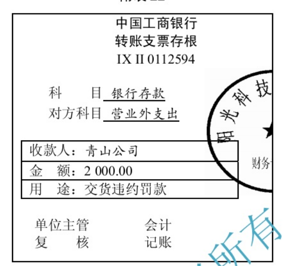
今收 阳光科技有限公司　交来 违约款。
人民币(大写) 贰仟元整　¥2 000.00
事由：延交货违约罚款。
备注

单位(印章)：青山公司　财务负责人：王总管　收款人：赵出纳

第三联 交款人收据



附表 22



中国工商银行
转账支票存根
IX II 0112594

科　目 银行存款
对方科目 营业外支出

收款人：青山公司
金　额：2 000.00
用　途：交货违约罚款

单位主管　　会计
复　核　　记账

附表 23　薪酬费用分配汇总表

2013 年 1 月 31 日

车间部门	应分配金额	备注
车间生产工人薪酬：		
其中：A 产品	100 000.00	
B 产品	40 000.00	
车间管理人员薪酬	20 000.00	
行政管理人员薪酬	40 000.00	
合　计	200 000.00	

第二联　记账联

审核：李人事　　制单：张劳资

附表 24　固定资产折旧计算表

2013 年 1 月 31 日　　单位：元

部门	名称	月初固定资产原值	月折旧率	折旧额	备注
车间	机器设备	1 500 000.00	0.5%	7 500.00	
行政管理	房屋	500 000.00	0.3%	1 500.00	
合　计		1 000 000.00		9 000.00	

审核：李管财　　制单：吾自己

附表 25　银行借款利息预计表

20××年×月×日

贷款银行	借款种类	计息基数*	月利率	本月应计利息	备注
合　计					

审核：李管财　　制单：

附表 26　应交城市维护建设税计算表

2013 年 1 月 31 日

应贷账户	项　　目	计税依据(流转税额)	适用税率	应纳税额	应借记账户
应交税金	城市维护建设税	37 400.00	5%	1 870.00	营业税金及附加
合　　计				1 870.00	

审核：李管财　　　　　　制单：吾自己

附表 27　制造费用分配表

2013 年 1 月 31 日

应借账户		分配标准(生产工时)	分配率	应分配金额	应贷记账户
生产成本	A 产品	2 000		21 000.00	制造费用
	B 产品	1 000		10 500.00	
合　　计		3 000	10.5	31 500.00	

审核：李管财　　　　　　制单：吾自己

附表 28　完工产品成本计算单

2013 年 1 月 31 日

成本项目	A 产品(5 525 台)		B 产品(0)	
	总成本	单位成本	总成本	单位成本
直接材料	90 000.00	16.3		
直接人工	105 000.00	19		
制造费用	26 000.00	4.7		
合　　计	221 000.00	40		

审核：李管财　　　　　　制单：王成本

附表 29　产成品入库单　　　　第 1002 号

交库单位：生产车间　　　　2013 年 1 月 31 日　　　　仓库 01 号

产品名称	质量等级	单　位	数　量	单位成本	金　额	备注
A 产品	优	台	5 525	40.00	221 000.00	
合　计			5 525		221 000.00	

审核：李管财　　　　制单：孙颜方　　　　验收：刘保管

附表 30　利润计算表

2013 年 1 月 31 日　　　　单位：元

费用(含损失)账户	借方发生额	收入(含利得)账户	贷方发生额
主营业务成本	208 000	主营业务收入	420 000
营业税金及附加	1 700	营业外收入	5 000
销售费用	120 000		
管理费用	45 500		
财务费用	4 400		
营业外支出	2 000		
合计	381 600	合计	425 000

审核：李管财　　　　制单：吾自己

附表 31　应交所得税计算表

2013 年 1 月 31 日　　　　单位：元

贷方账户	项　目	计税依据	税率	税额	借方账户	备　注
应交税金	应交所得税	43 400	25%	10 850	所得税费用	同时应将所得税费用转入:“本年利润”账户
合　计				10 850		

审核：李管财　　　　制单：张己己

2．记账凭证

本书相关记账凭证见附表 32～附表 34。

附表 32　记账凭证

2013 年 1 月 1 日　　　　记字第 1 号

摘　要	总账科目	明细科目	借方金额									记账	贷方金额									
			百	十	万	千	百	十	元	角	分		百	十	万	千	百	十	元	角	分	附单据 2 张
接受投资	银行存款			4	0	0	0	0	0	0	0	√										
	实收资本	白云公司										√		2	0	0	0	0	0	0	0	
	资本公积											√		2	0	0	0	0	0	0	0	
合　计			¥	4	0	0	0	0	0	0	0		¥	4	0	0	0	0	0	0	0	

会计主管：王财管　记账：吾自己　审核：吾同桌　出纳：李出纳　制单：吾自己

附表 33 记账凭证

年 月 日 记字第 号

摘 要	总账科目	明细科目	借方金额									记账	贷方金额								
			百	十	万	千	百	十	元	角	分		百	十	万	千	百	十	元	角	分
合 计																					

附单据 张

会计主管： 记账： 审核： 出纳： 制单：

下面为节省篇幅，将记账凭证的主要内容列示于分录簿如下：

附表 34 分录簿

记字第号	2013年		摘要	总账科目	明细科目	借方金额	贷方金额	记账标记
	月	日						
1	1	1	接受投资	银行存款		400 000		√
				实收资本			200 000	√
				资本公积			200 000	√
2	1	1	短期贷款	银行存款		200 000		√
				短期借款			200 000	√
3	1	5	付利息	应付利息		2 000		√
				银行存款			2 000	√
4	1	6	购进材料尚在途中	在途物资	甲材料	80 200		√
					乙材料	60 300		√
				应缴税费	应交增值税	23 800		√
				银行存款			164 300	√
5	1	7	材料验收入库	原材料	甲材料	80 000		√
					乙材料	60 300		√
				在途物资	甲材料		80 200	√
					乙材料		60 300	√
6	1	7	购进设备交付使用	固定资产		80 000		√
				应交税费	应交增值税	13 600		√
				银行存款			93 600	√
7	1	8	仓库发出材料	生产成本	A产品	80 000		√
					B产品	70 000		√
				制造费用		2 000		√
				原材料	甲材料		80 000	√
					乙材料		72 000	√
8	1	8	办公用品费	制造费用		2 000		√
				管理费用		4 000		√
				银行存款			6 000	√

续表

记字第号	2013年		摘要	总账科目	明细科目	借方金额	贷方金额	记账标记
	月	日						
9	1	8	发放薪酬	应付职工薪酬		190 000		√
				银行存款			190 000	√
10	1	15	销售货款尚未收到	应收账款	蓝天公司	491 400		√
				主营业务收入			420 000	√
				应交税费	应交增值税		71 400	√
11	1	15	结转已销商品成本	主营业务成本		208 000		√
				库存商品	A商品		160 000	√
					B商品		48 000	√
12	1	18	收到蓝天公司的欠款	银行存款		270 000		√
				应收账款	蓝天公司		270 000	√
13	1	21	支付广告费	销售费用		120 000		√
				银行存款			120 000	√
14	1	22	接受捐赠	库存现金		5 000		√
				营业外收入	捐赠利得		5 000	√
15	1	23	违约罚款	营业外支出	违约损失	2 000		√
				银行存款			2 000	√
16	1	31	分配本月职工薪酬	生产成本	A产品	100 000		√
					B产品	40 000		√
				制造费用		20 000		√
				管理费用		40 000		√
				应付职工薪酬			200 000	√
17	1	31	计提固定资产折旧	制造费用		7 500		√
				管理费用		1 500		√
				累计折旧			9 000	√
18	1	31	计提本月应付利息	财务费用		4 400		√
				应付利息			4 400	√
19	1	31	计算应纳城市维护建设税	营业税金及附加		1 700		√
				应交税费	城市维护建设税		1 700	√
20	1	31	分配制造费用	生产成本	A产品	21 000		√
					B产品	10 500		√
				制造费用			31 500	√
21	1	31	结转完工产品生产成本	库存商品	A产品	221 000		√
				生产成本	A产品		221 000	√
22	1	31	结转各损益类账户于本年利润	主营业务收入		420 000		√
				营业外收入		5 000		√
				本年利润			425 000	√
								√
				本年利润		381 600		√
				主营业务成本			208 000	√
				营业税金及附加			1 700	√
				销售费用			120 000	√
				管理费用			45 500	√
				财务费用			4 400	√
				营业外支出			2 000	√

续表

记字第号	2013年		摘要	总账科目	明细科目	借方金额	贷方金额	记账标记
	月	日						
23	1	31	计算本月所得税费用	所得税费用		10 850		✓
				应交税费	应交所得税		10 850	✓
			结转所得税	本年利润		10 850		✓
				所得税费用			10 850	✓

3．总账

总账目录见附表35，各账户总分类账见附表36～附表70。

附表35　总账目录

账户名称	页数	账户名称	页数	账户名称	页数
库存现金	1	短期借款	14	主营业务收入	27
银行存款	2	应付账款	15	营业外收入	28
应收账款	3	预收账款	16	主营业务成本	29
其他应收款	4	应付职工薪酬	17	营业税金及附加	30
原材料	5	应交税费	18	销售费用	31
在途物资	6	应付利息	19	管理费用	32
生产成本	7	应付股利	20	财务费用	33
制造费用	8	长期借款	21	营业外支出	34
库存商品	9	实收资本	22	所得税费用	35
固定资产	10	资本公积	23		
累计折旧	11	盈余公积	24		
无形资产	12	利润分配	25		
累计摊销	13	本年利润	26		

附表36　总分类账

科目名称：**库存现金**　　　　第1页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1			上年结转																	借					6	0	0	0
1	22	记	14	接受捐赠					5	0	0	0									借				1	1	0	0	0
1	31			本月合计					5	0	0	0									借				1	1	0	0	0

附表 37　总分类账

科目名称：**银行存款**　　　　第 2 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1	记	1	接受投资			4	0	0	0	0	0									借			6	7	4	0	0	0
1	1	记	2	借入6个月贷款			2	0	0	0	0	0									借			8	7	4	0	0	0
1	6	记	4	付材料款											1	6	3	8	0	0	借			7	0	8	2	0	0
1	7	记	6	支付设备款												9	3	6	0	0	借			6	1	4	6	0	0
1	8	记	8	支付办公用品费													6	0	0	0	借			6	0	8	6	0	0
1	8	记	9	支付薪酬											1	9	0	0	0	0	借			4	1	8	6	0	0
1	18	记	12	收回欠款			2	7	0	0	0	0									借			6	8	8	6	0	0
1	21	记	13	支付广告费											1	2	0	0	0	0	借			5	6	8	6	0	0
1	23	记	15	支付违约罚款													2	0	0	0	借			5	6	6	6	0	0
1	31			本月合计			8	7	0	0	0	0			5	7	7	4	0	0	借			5	6	6	6	0	0

附表 38　总分类账

科目名称：**应收账款**　　　　第 3 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1			上年结转																	借			2	6	0	0	0	0
1	15	记	10	销货款尚未收到			4	9	1	4	0	0									借			7	5	1	4	0	0
1	18	记	12	收到蓝天公司欠款											2	7	0	0	0	0	借			4	8	1	4	0	0
1	31			本月合计			4	9	1	4	0	0			2	7	0	0	0	0	借			4	8	1	4	0	0

附表 39　总分类账

科目名称：**其他应收款**　　　　第 4 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1			上年结转																	借				1	0	0	0	0



附表 40　总分类账

科目名称：**原材料**　　　　第 5 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1			上年结转																	借			1	8	0	0	0	0
1	7	记	5	材料验收入库			1	4	0	0	0	0									借			3	2	0	0	0	0
1	8	记	7	发出材料											1	5	2	0	0	0	借			1	6	8	0	0	0
1	31			本月合计			1	4	0	0	0	0			1	5	2	0	0	0	借			1	6	8	0	0	0

附表 41　总分类账

科目名称：**在途物资**　　　　第 6 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	6	记	4	购进材料在途			1	4	0	0	0	0									借			1	4	0	5	0	0
1	7	记	5	材料验收入库											1	4	0	0	0	0	平								
1	31			本月合计			1	4	0	0	0	0			1	4	0	0	0	0	平								

附表 42　总分类账

科目名称：**生产成本**　　　　第 7 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1			上年结转																	借				2	0	0	0	0
1	8	记	7	直接材料			1	5	0	0	0	0									借			1	7	0	0	0	0
1	31	记	16	直接人工			1	4	0	0	0	0									借			3	1	0	0	0	0
1	31	记	20	分配的制造费用				3	1	5	0	0									借			3	4	1	5	0	0
1	31	记	21	转出完工产品成本											2	2	1	0	0	0	借			1	2	0	5	0	0
1	31			本月合计			3	2	1	5	0	0			2	2	1	0	0	0	借			1	2	0	5	0	0

附表 43　总分类账

科目名称：**制造费用**　　　　第 8 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	8	记	7	机物料消耗					2	0	0	0									借					2	0	0	0
1	8	记	8	办公费					2	0	0	0									借					4	0	0	0
1	31	记	16	车间管理人员薪酬				2	0	0	0	0									借				2	4	0	0	0
1	31	记	17	折旧					7	5	0	0									借				3	1	5	0	0
1	31	记	21	分配给 A、B 产品												3	1	5	0	0	平								
1	31			本月合计				3	1	5	0	0				3	1	5	0	0	平								

附表 44　总分类账

科目名称：**库存商品**　　　　第 9 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1			上年结转																	借			2	6	0	0	0	0
1	15	记	11	结转已销商品成本											2	0	8	0	0	0	借				5	2	0	0	0
1	31	记	21	产品完工入库			2	2	1	0	0	0									借			2	7	3	0	0	0
1	31			本月合计			2	2	1	0	0	0			2	0	8	0	0	0	借			2	7	3	0	0	0

附表 45　总分类账

科目名称：**固定资产**　　　　第 10 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1			上年结转																	借		2	0	0	0	0	0	0
1	7	记	6	设备交付使用				8	0	0	0	0									借		2	0	8	0	0	0	0
1	31			本月合计				8	0	0	0	0									借		2	0	8	0	0	0	0

附表 46　总分类账

科目名称：**累计折旧**　　　　第 11 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1			上年结转																	贷				3	0	0	0	0
1	31	记	17	计提折旧													9	0	0	0	贷				3	9	0	0	0
1	31			本月合计													9	0	0	0	贷				3	9	0	0	0

附表 47　总分类账

科目名称：**无形资产**　　　　第 12 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1			上年结转																	借				2	2	0	0	0

附表 48　总分类账

科目名称：**累计摊销**　　　　第 13 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1			上年结转																	贷					2	0	0	0

附表 49　总分类账

科目名称：**短期借款**　　　　第 14 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1			上年结转																	贷			2	0	0	0	0	0
1	1	记	2	取得短期借款											2	0	0	0	0	0	贷			4	0	0	0	0	0
1	31			本月合计											2	0	0	0	0	0	贷			4	0	0	0	0	0

附表 50　总分类账

科目名称：**应付账款**　　　　第 15 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1			上年结转																	贷				1	0	0	0	0

附表 51　总分类账

科目名称：**预收账款**　　　　第 16 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1			上年结转																	贷				1	0	0	0	0

附表 52　总分类账

科目名称：**应付职工薪酬**　　　　第 17 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1			上年结转																	贷			1	9	0	0	0	0
1	8	记	9	支付薪酬			1	9	0	0	0	0									平								
1	31	记	16	分配薪酬											2	0	0	0	0	0	贷			2	0	0	0	0	0
1	31			本月合计			1	9	0	0	0	0			2	0	0	0	0	0	贷			2	0	0	0	0	0

附表 53　总分类账

科目名称：**应交税费**　　　　第 18 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	6	记	4	材料进项税				2	3	8	0	0									借				2	3	8	0	0
1	7	记	6	设备进项税				1	3	6	0	0									借				3	7	4	0	0
1	15	记	10	销项税												7	1	4	0	0	贷				3	4	0	0	0
1	31	记	19	城市维护建设税													1	7	0	0	贷				3	5	7	0	0
1	31	记	23	应交所得税												1	0	8	5	0	贷				4	6	5	5	0
1	31			本月合计				3	7	4	0	0				8	3	9	5	0	贷				4	6	5	5	0

附表 54　总分类账

科目名称：**应付利息**　　　　第 19 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1			上年结转																	贷					2	0	0	0
1	31	记	18	计提应付利息													4	4	0	0	贷					4	4	0	0
1	31			本月合计					2	0	0	0					4	4	0	0	贷					4	4	0	0

附表 55　总分类账

科目名称：**应付股利**　　　　第 20 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1			上年结转																	贷				1	0	0	0	0

附表 56　总分类账

科目名称：**长期借款**　　　　第 21 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1			上年结转																	贷			4	0	0	0	0	0

附表 57　总分类账

科目名称：**实收资本**　　　　第 22 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1	记	1	接受投资											2	0	0	0	0	0	贷		2	0	0	0	0	0	0
1	31			本月合计											2	0	0	0	0	0	贷		2	0	0	0	0	0	0

附表 58　总分类账

科目名称：**资本公积**　　　　第 23 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1			上年结转																	贷			2	0	0	0	0	0
1	1	记	1	资本溢价											2	0	0	0	0	0	贷			4	0	0	0	0	0
1	31			本月合计											2	0	0	0	0	0	贷			4	0	0	0	0	0

附表 59　总分类账

科目名称：**盈余公积**　　　　第 24 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1			上年结转																	贷				1	8	0	0	0

附表 60 总分类账

科目名称：**利润分配** 第 25 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1			上年结转																	贷			1	6	0	0	0	0

附表 61 总分类账

科目名称：**本年利润** 第 26 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	31	记	22	收入、费用转入			3	8	1	6	0	0			4	2	5	0	0	0	贷				4	3	4	0	0
1	31	记	23	所得税转入				1	0	8	5	0									贷				3	2	5	5	0
1	31			本月合计			3	9	2	4	5	0			4	2	5	0	0	0	贷				3	2	5	5	0

附表 62 总分类账

科目名称：**主营业务收入** 第 27 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	15	记	10	销售											4	2	0	0	0	0	贷			4	2	0	0	0	0
1	31	记	22	转入利润			4	2	0	0	0	0									平								
1	31			本月合计			4	2	0	0	0	0			4	2	0	0	0	0	平								

附表 63 总分类账

科目名称：**营业外收入** 第 28 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	22	记	14	接受捐赠													5	0	0	0	贷					5	0	0	0
1	31	记	22	转入利润					5	0	0	0									平								
1	31			本月合计					5	0	0	0					5	0	0	0	平								

附表 64　总分类账

科目名称：**主营业务成本**　　　　第 29 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	15	记	11	结转已销商品成本			2	0	8	0	0	0									借			2	0	8	0	0	0
1	31	记	22	转入利润											2	0	8	0	0	0	平								
1	31			本月合计			2	0	8	0	0	0			2	0	8	0	0	0	平								

附表 65　总分类账

科目名称：**营业税金及附加**　　　　第 30 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	31	记	19	计提城建税					1	7	0	0									借					1	7	0	0
1	31	记	22	转入利润													1	7	0	0	平								
1	31			本月合计					1	7	0	0					1	7	0	0	平								

附表 66　总分类账

科目名称：**销售费用**　　　　第 31 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	21	记	13	发生广告费			1	2	0	0	0	0									借			1	2	0	0	0	0
1	31	记	22	转入利润											1	2	0	0	0	0	平								
1	31			本月合计			1	2	0	0	0	0			1	2	0	0	0	0	平								

附表 67　总分类账

科目名称：**管理费用**　　　　第 32 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	8	记	8	支付办公费					4	0	0	0									借					4	0	0	0
1	31	记	16	行政薪酬				4	0	0	0	0									借				4	4	0	0	0
1	31	记	17	计提折旧					1	5	0	0									借				4	5	5	0	0
1	31	记	22	转入利润												4	5	5	0	0	平								
1	31			本月合计				4	5	5	0	0				4	5	5	0	0	平								

附表 68　总分类账

科目名称：**财务费用**　　　　第 33 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	31	记	18	计提应付利息					4	4	0	0									借					4	4	0	0
1	31	记	22	转入利润													4	4	0	0	平								
1	31			本月合计					4	4	0	0					4	4	0	0	平								

附表 69　总分类账

科目名称：**营业外支出**　　　　第 34 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	23	记	15	违约金					2	0	0	0									借					2	0	0	0
1	31	记	22	转入利润													2	0	0	0	平								
1	31			本月合计					2	0	0	0					2	0	0	0	平								

附表 70　总分类账

科目名称：**所得税费用**　　　　第 35 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	31	记	23	计提所得税				1	0	8	5	0									借				1	0	8	5	0
1	31	记	23	转入利润												1	0	8	5	0	平								
1	31			本月合计				1	0	8	5	0				1	0	8	5	0	平								

4. 明细账

1) 应收账款明细账

蓝天公司应收账款明细账见附表 71，白云公司应收款见附表 72。

附表 71　应收账款明细账

户名：**蓝天公司**　　　　第 1 页

2013年		凭证字号		摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日				千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1				上年结转																	借			2	7	0	0	0	0
1	15	记	10	销货款尚未收到			4	9	1	4	0	0									借			7	6	1	4	0	0
1	18	记	12	收回上年欠款											2	7	0	0	0	0	借			4	9	1	4	0	0
1	31			本月合计			4	9	1	4	0	0			2	7	0	0	0	0	借			4	9	1	4	0	0

附表 72 应收账款明细账

户名：**白云公司** 第 2 页

2013年		凭证字号	摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日			千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1		上年结转																	贷				1	0	0	0	0

2) 应付账款明细账

亮载公司应收账款明细账见附表 73，梅玫公司应收账款明细账见附表 74。

附表 73 应付账款明细账

户名：**亮载公司** 第 3 页

2013年		凭证字号	摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日			千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1		上年结转																	贷				2	0	0	0	0

附表 74 应付账款明细账

户名：**梅玫公司** 第 4 页

2013年		凭证字号	摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日			千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元

3) 预收账款明细账

青山公司预收账款明细账见附表 75，绿水公司预收账款明细账见附表 76。

附表 75 预收账款明细账

户名：**青山公司** 第 5 页

2013年		凭证字号	摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日			千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1		上年结转																	贷				2	0	0	0	0

附表 76 预收账款明细账

户名：**绿水公司** 第 6 页

2013年		凭证字号	摘要	借方								贷方								借或贷	余额							
月	日			千	百	十	万	千	百	十	元	千	百	十	万	千	百	十	元		千	百	十	万	千	百	十	元
1	1		上年结转																	借				1	0	0	0	0

4) 原材料明细账

甲、乙材料原材料明细账分别见附表 77 和附表 78。

附表 77 原材料明细账

会计科目：**原材料** 编号( ) 第 1 页
品名或规格：甲材料 储备定额：
存放地点：1 号仓库 计量单位：千克

2013 年		凭证字号	摘要	收入			发出			结存		
月	日			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
1	1		上年结转							3 000	40	120 000
1	7	记 5	材料入库	2 000	40	80 000				5 000	40	200 000
1												
1	31		本月合计	2 000	40	80 000	2 000	40	80 000	3 000	40	120 000

附表 78 原材料明细账

会计科目：**原材料** 编号( ) 第 2 页
品名或规格：乙材料 储备定额：
存放地点：1 号仓库 计量单位：千克

2013 年		凭证字号	摘要	收入			发出			结存		
月	日			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
1	1		上年结转							3 000	20	60 000
1	7	记 5	材料入库	3 000	20	60 000				6 000	20	120 000
1												
1	31		本月合计	3 000	20	60 000	3 600	20	72 000	2 600	20	48 000

5) 库存商品明细账

A、B 商品的库存商品明细账分别见附表 79 和附表 80。

附表 79 库存商品明细账

会计科目：**库存商品** 编号( ) 第 1 页
品名或规格：A 商品 储备定额：
存放地点：2 号仓库 计量单位：台

2013 年		凭证字号	摘要	收入			发出			结存		
月	日			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
1	1		上年结转							5 000	40	200 000
1	15	记 11	销售				4 000	40	160 000	1 000	40	40 000
1	31	记 21	完工入库	5 525	40	221 000				6 525	40	261 000
1	31		本月合计	5 525	40	221 000	4 000	40	160 000	6 525	40	261 000

附表 80　库存商品明细账

会计科目：**库存商品**　　　　编号(　　)　　第 1 页
品名或规格：B 商品　　　　储备定额：
存放地点：2 号仓库　　　　计量单位：台

2013 年		凭证字号	摘　要	收　入			发　出			结　存		
月	日			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
1	1		上年结转							2 500	24	60 000
1	15	记 11	销售				2 000	24	48 000	500	24	12 000
1	31		本月合计				2 000	24	48 000	500	24	12 000

6) 生产成本明细账

A、B 产品的生产成本明细账分别见附表 81 和附表 82。

附表 81　生产成本明细账(产品成本计算单)　　编号：01

产品名称：A 产品　　2013 年 1 月　　投产量：5 525 台　　完工数量：5 525 台

年		凭证字号	摘　要	成本项目			
月	日			直接材料	直接人工	制造费用	合　计
1	1		上年结转	10 000	5 000	5 000	20 000
1	8	记 7	领用材料	80 000			80 000
1	31	记 16	生产人员薪酬		100 000		100 000
1	31	记 20	分配制造费用			21 000	21 000
1	31		本月合计	90 000	105 000	26 000	221 000
1	31	记 21	完工入库	−90 000	−105 000	−26 000	−221 000
			单位成本	16.3	19	4.7	40

附表 82　生产成本明细账(产品成本计算单)　　编号：02

产品名称：B 产品　　2013 年 1 月　　投产量 15 000 台　　完工数量：

2013 年		凭证字号	摘　要	成本项目			
月	日			直接材料	直接人工	制造费用	合　计
1	8	记 7	领用材料	70 000			70 000
1	31	记 16	生产人员薪酬		40 000		40 000
1	31	记 20	分配制造费用			10 500	10 500
1	31		本月合计	70 000	40 000	10 500	120 500

7) 固定资产明细账

生产设备、房屋和数控设备 GXB11 的固定资产明细账分别见附表 83～附表 85。

附表 83 固定资产明细账

名称：生产设备 编号 01

名称 使用部门	交付使用	计量单位	原值	月折旧率	月折旧额	预计使用年限
生产车间	2010 年 6 月	台	1 500 000	0.5%	7 500	16 年
责任人：李主任						

附表 84 固定资产明细账

名称：房屋 编号 02

名称 使用部门	交付使用	计量单位	原值	月折旧率	月折旧额	预计使用年限
公司行政办公	2011 年 1 月	幢	500 000	0.3%	1 500	28 年
责任人：王主任						

附表 85 固定资产明细账

名称：数控设备 GXB11 编号 03

名称 使用部门	交付使用	计量单位	原值	月折旧率	月折旧额	预计使用年限
生产车间	2013 年 1 月	台	80 000	0.5%	400	16 年
责任人：李主任						

8) 应交增值税明细账

应交增值税明细账见附表 86。

附表 86 应交增值税明细账

2013 年		凭证字号	摘要	借方			贷方	借或贷	余额
月	日			进项税额	已交税额	合计	销项税额		
1	6	记 4	购进材料	23 800				借	23 800
1	7	记 6	购进设备	13 600				借	37 400
1	15	记 10	销售商品				71 400	贷	34 000
1	31		本月合计	37 400		37 400	71 400	贷	34 000

9) 短期借款明细账

短期借款明细账见附表 87。

附表 87 短期借款明细账

户名：工商银行借款 第 1 页

序号	2013 年		凭证字号	摘要	借款日期	还款日期	月利率	借方	贷方	余额
	月	日								
1	1	1		上年结转	2012.10.1	2013.4.1	0.5%			200 000
2	1	1	记 2	6 个月借款	2013.1.1	2013.7.1	0.5%		200 000	400 000
	1	31		本月合计					200 000	400 000

10) 长期借款明细账

长期借款明细账见附表 88。

附表 88 长期借款明细账

户名：工商银行借款　　　　第 1 页

序号	2013 年		凭证字号	摘要	借款日期	还款日期	月利率	借方	贷方	余额
	月	日								
1	1	1		上年结转	2012.6.1	2015.6.1	0.6%			200 000

北京大学出版社本科财经管理类实用规划教材（已出版）

财务会计类

序号	书　名	标准书号	主　编	定价	序号	书　名	标准书号	主　编	定价
1	基础会计（第 2 版）	7-301-17478-4	李秀莲	38.00	25	税法与税务会计实用教程（第 2 版）	7-301-21422-0	张巧良	45.00
2	基础会计学	7-301-19403-4	窦亚芹	33.00	26	财务管理理论与实务（第 2 版）	7-301-20407-8	张思强	42.00
3	会计学	7-81117-533-2	马丽莹	44.00	27	公司理财原理与实务	7-81117-800-5	廖东声	36.00
4	会计学原理（第 2 版）	7-301-18515-5	刘爱香	30.00	28	审计学	7-81117-828-9	王翠琳	46.00
5	会计学原理习题与实验（第 2 版）	7-301-19449-2	王保忠	30.00	29	审计学	7-301-20906-6	赵晓波	38.00
6	会计学原理与实务（第 2 版）	7-301-18653-4	周慧滨	33.00	30	审计理论与实务	7-81117-955-2	宋传联	36.00
7	会计学原理与实务模拟实验教程	7-5038-5013-4	周慧滨	20.00	31	会计综合实训模拟教程	7-301-20730-7	章洁倩	33.00
8	会计实务	7-81117-677-3	王远利	40.00	32	财务分析学	7-301-20275-3	张献英	30.00
9	高级财务会计	7-81117-545-5	程明娥	46.00	33	银行会计	7-301-21155-7	宗国恩	40.00
10	高级财务会计	7-5655-0061-9	王奇杰	44.00	34	税收筹划	7-301-21238-7	都新英	38.00
11	成本会计学	7-301-19400-3	杨尚军	38.00	35	基础会计学	7-301-16308-5	晋晓琴	39.00
12	成本会计学	7-5655-0482-2	张红漫	30.00	36	公司财务管理	7-301-21423-7	胡振兴	48.00
13	成本会计学	7-301-20473-3	刘建中	38.00	37	财务管理学实用教程（第 2 版）	7-301-21060-4	骆永菊	42.00
14	管理会计	7-81117-943-9	齐殿伟	27.00	38	政府与非营利组织会计	7-301-21504-3	张　丹	40.00
15	管理会计	7-301-21057-4	形芳珍	36.00	39	预算会计	7-301-22203-4	王筱萍	32.00
16	会计规范专题	7-81117-887-6	谢万健	35.00	40	统计学实验教程	7-301-22450-2	裘雨明	24.00
17	企业财务会计模拟实习教程	7-5655-0404-4	董晓平	28.00	41	基础会计实验与习题	7-301-22387-1	左　旭	30.00
18	税法与税务会计	7-81117-497-7	吕孝侠	45.00	42	基础会计	7-301-23109-8	田凤彩	39.00
19	初级财务管理	7-301-20019-3	胡淑娟	42.00	43	财务会计学	7-301-23190-6	李柏生	39.00
20	财务管理学原理与实务	7-81117-544-8	严复海	40.00	44	会计电算化	7-301-23565-2	童　伟	49.00
21	财务管理学	7-5038-4897-1	盛均全	34.00	45	中级财务会计	7-301-23772-4	吴海燕	49.00
22	财务管理学	7-301-21887-7	陈　玮	44.00	46	会计规范专题(第 2 版)	7-301-23797-7	谢万健	42.00
23	基础会计学学习指导与习题集	7-301-16309-2	裴　玉	28.00	47	基础会计	7-301-24366-4	孟　铁	35.00
24	财务管理理论与实务	7-301-20042-1	成　兵	40.00					

工商管理、市场营销、人力资源管理、服务营销类

序号	书　名	标准书号	主　编	定价	序号	书　名	标准书号	主　编	定价
1	管理学基础	7-5038-4872-8	于干千	35.00	29	市场营销学：理论、案例与实训	7-301-21165-6	袁连升	42.00
2	管理学基础学习指南与习题集	7-5038-4891-9	王　珍	26.00	30	市场营销学	7-5655-0064-0	王槐林	33.00
3	管理学	7-81117-494-6	曾　旗	44.00	31	国际市场营销学	7-301-21888-4	董　飞	45.00
4	管理学	7-301-21167-0	陈文汉	35.00	32	市场营销学（第 2 版）	7-301-19855-1	陈　阳	45.00
5	管理学	7-301-17452-4	王慧娟	42.00	33	市场营销学	7-301-21166-3	杨　楠	40.00
6	管理学原理	7-5655-0078-7	尹少华	42.00	34	国际市场营销学	7-5038-5021-9	范应仁	38.00
7	管理学原理与实务（第 2 版）	7-301-18536-0	陈嘉莉	42.00	35	现代市场营销学	7-81117-599-8	邓德胜	40.00
8	管理学实用教程	7-5655-0063-3	邵喜武	37.00	36	市场营销学新论	7-5038-4879-7	郑玉香	40.00
9	管理学实用教程	7-301-21059-8	高爱霞	42.00	37	市场营销理论与实务（第 2 版）	7-301-20628-7	那　薇	40.00
10	管理学实用教程	7-301-22218-8	张润兴	43.00	38	市场营销学实用教程	7-5655-0081-7	李晨耘	40.00
11	通用管理知识概论	7-5038-4997-8	王丽平	36.00	39	市场营销学	7-81117-676-6	戴秀英	32.00
12	管理学原理	7-301-21178-6	雷金荣	39.00	40	消费者行为学	7-81117-824-1	甘瑁琴	35.00
13	管理运筹学（第 2 版）	7-301-19351-8	关文忠	39.00	41	商务谈判（第 2 版）	7-301-20048-3	郭秀君	49.00
14	统计学原理	7-301-21061-1	韩　宇	38.00	42	商务谈判实用教程	7-81117-597-4	陈建明	24.00
15	统计学原理	7-5038-4888-9	刘晓利	28.00	43	消费者行为学	7-5655-0057-2	肖　立	37.00
16	统计学	7-5038-4898-8	曲　岩	42.00	44	客户关系管理实务	7-301-09956-8	周贺来	44.00
17	应用统计学（第 2 版）	7-301-19295-5	王淑芬	48.00	45	公共关系学	7-5038-5022-6	于朝晖	40.00
18	统计学原理与实务	7-5655-0505-8	徐静霞	40.00	46	非营利组织	7-301-20726-0	王智慧	33.00
19	管理定量分析方法	7-301-13552-5	赵光华	28.00	47	公共关系理论与实务	7-5038-4889-6	王　玫	32.00
20	新编市场营销学	7-81117-972-9	刘丽霞	30.00	48	公共关系学实用教程	7-81117-660-5	周　华	35.00
21	公共关系理论与实务	7-5655-0155-5	李泓欣	45.00	49	跨文化管理	7-301-20027-8	晏　雄	35.00
22	质量管理	7-5655-0069-5	陈国华	36.00	50	企业战略管理	7-5655-0370-2	代海涛	36.00
23	企业文化理论与实务	7-81117-663-6	王水嫩	30.00	51	员工招聘	7-301-20089-6	王　挺	30.00
24	企业战略管理	7-81117-801-2	陈英梅	34.00	52	服务营销理论与实务	7-81117-826-5	杨丽华	39.00
25	企业战略管理实用教程	7-81117-853-1	刘松先	35.00	53	服务企业经营管理学	7-5038-4890-2	于干千	36.00
26	产品与品牌管理	7-81117-492-2	胡　梅	35.00	54	服务营销	7-301-15834-0	周　明	40.00
27	东方哲学与企业文化	7-5655-0433-4	刘峰涛	34.00	55	运营管理	7-5038-4878-0	冯根尧	35.00
28	市场营销学	7-301-21056-7	马慧敏	42.00	56	生产运作管理（第 2 版）	7-301-18934-4	李全喜	48.00

序号	书　名	标准书号	主　编	定价	序号	书　名	标准书号	主　编	定价
57	运作管理	7-5655-0472-3	周建亨	25.00	75	现场管理	7-301-21528-9	陈国华	38.00
58	组织行为学	7-5038-5014-1	安世民	33.00	76	现代企业管理理论与应用（第 2 版）	7-301-21603-3	邸彦彪	38.00
59	组织设计与发展	7-301-23385-6	李春波	36.00	77	服务营销	7-301-21889-1	熊　凯	45.00
60	组织行为学实用教程	7-301-20466-5	冀　鸿	32.00	78	企业经营 ERP 沙盘应用教程	7-301-20728-4	董红杰	32.00
61	现代组织理论	7-5655-0077-0	岳　澎	32.00	79	项目管理	7-301-21448-0	程　敏	39.00
62	人力资源管理（第 2 版）	7-301-19098-2	颜爱民	60.00	80	公司治理学	7-301-22568-4	蔡　锐	35.00
63	人力资源管理经济分析	7-301-16084-8	颜爱民	38.00	81	管理学原理	7-301-22980-4	陈　阳	48.00
64	人力资源管理原理与实务	7-81117-496-0	邹　华	32.00	82	管理学	7-301-23023-7	申文青	40.00
65	人力资源管理实用教程（第 2 版）	7-301-20281-4	吴宝华	45.00	83	人力资源管理实验教程	7-301-23078-7	畅铁民	40.00
66	人力资源管理：理论、实务与艺术	7-5655-0193-7	李长江	48.00	84	社交礼仪	7-301-23418-1	李　霞	29.00
67	政府与非营利组织会计	7-301-21504-3	张　丹	40.00	85	营销策划	7-301-23204-0	杨　楠	42.00
68	会展服务管理	7-301-16661-1	许传宏	36.00	86	企业战略管理	7-301-23419-8	顾　桥	46.00
69	现代服务业管理原理、方法与案例	7-301-17817-1	马　勇	49.00	87	兼并与收购	7-301-22567-7	陶启智	32.00
70	服务性企业战略管理	7-301-20043-8	黄其新	28.00	88	统计学（第 2 版）	7-301-23854-7	阮红伟	35.00
71	服务型政府管理概论	7-301-20099-5	于干千	32.00	89	广告策划与管理：原理、案例与项目实训	7-301-23827-1	杨佐飞	48.00
72	新编现代企业管理	7-301-21121-2	姚丽娜	48.00	90	客户关系管理理论与实务	7-301-23911-7	徐　伟	40.00
73	创业学	7-301-15915-6	刘沁玲	38.00	91	市场营销学（第 2 版）	7-301-24328-2	王槐林	39.00
74	公共关系学实用教程	7-301-17472-2	任焕琴	42.00					

经济、国贸、金融类

序号	书　名	标准书号	主　编	定价	序号	书　名	标准书号	主　编	定价
1	宏观经济学原理与实务（第 2 版）	7-301-18787-6	崔东红	57.00	24	保险学原理与实务	7-5038-4871-1	曹时军	37.00
2	宏观经济学（第 2 版）	7-301-19038-8	蹇令香	39.00	25	东南亚南亚商务环境概论	7-81117-956-9	韩　越	38.00
3	微观经济学原理与实务	7-81117-818-0	崔东红	48.00	26	证券投资学	7-301-19967-1	陈汉平	45.00
4	微观经济学	7-81117-568-4	梁瑞华	35.00	27	证券投资学	7-301-21236-3	王　毅	45.00
5	西方经济学实用教程	7-5038-4886-5	陈孝胜	40.00	28	货币银行学	7-301-15062-7	杜小伟	38.00
6	西方经济学实用教程	7-5655-0302-3	杨仁发	49.00	29	货币银行学	7-301-21345-2	李　冰	42.00
7	西方经济学	7-81117-851-7	于丽敏	40.00	30	国际结算（第 2 版）	7-301-17420-3	张晓芬	35.00
8	现代经济学基础	7-81117-549-3	张士军	25.00	31	国际结算	7-301-21092-5	张　慧	42.00
9	国际经济学	7-81117-594-3	吴红梅	39.00	32	金融风险管理	7-301-20090-2	朱淑珍	38.00
10	发展经济学	7-81117-674-2	赵邦宏	48.00	33	金融工程学	7-301-18273-4	李淑锦	30.00
11	管理经济学	7-81117-536-3	姜保雨	34.00	34	国际贸易理论、政策与案例分析	7-301-20978-3	冯　跃	42.00
12	计量经济学	7-5038-3915-3	刘艳春	28.00	35	金融工程学理论与实务（第 2 版）	7-301-21280-6	谭春枝	42.00
13	外贸函电（第 2 版）	7-301-18786-9	王　妍	30.00	36	金融学理论与实务	7-5655-0405-1	战玉峰	42.00
14	国际贸易理论与实务（第 2 版）	7-301-18798-2	缪东玲	54.00	37	国际金融实用教程	7-81117-593-6	周　影	32.00
15	国际贸易（第 2 版）	7-301-19404-1	朱廷珺	45.00	38	跨国公司经营与管理（第 2 版）	7-301-21333-9	冯雷鸣	35.00
16	国际贸易实务（第 2 版）	7-301-20486-3	夏合群	45.00	39	国际金融	7-5038-4893-3	韩博印	30.00
17	国际贸易结算及其单证实务	7-5655-0268-2	卓乃坚	35.00	40	国际商务函电	7-301-22388-8	金泽虎	35.00
18	政治经济学原理与实务（第 2 版）	7-301-22204-1	沈爱华	31.00	41	国际金融	7-301-23351-6	宋树民	48.00
19	国际商务	7-5655-0093-0	安占然	30.00	42	国际贸易实训教程	7-301-23730-4	王　茜	28.00
20	国际贸易实务	7-301-20919-6	张　肃	28.00	43	财政学	7-301-23814-1	何育静	45.00
21	国际贸易规则与进出口业务操作实务（第 2 版）	7-301-19384-6	李　平	54.00	44	保险学	7-301-23819-6	李春蓉	41.00
22	金融市场学	7-81117-595-0	黄解宇	24.00	45	中国对外贸易概论	7-301-23884-4	翟士军	42.00
23	财政学	7-5038-4965-7	盖　锐	34.00	46	国际经贸英语阅读教程	7-301-23876-9	李晓娣	25.00

法律类

序号	书　名	标准书号	主　编	定价	序号	书　名	标准书号	主　编	定价
1	经济法原理与实务(第2版)	7-301-21527-2	杨士富	39.00	5	劳动法和社会保障法（第 2 版）	7-301-21206-6	李　瑞	38.00
2	经济法实用教程	7-81117-547-9	陈亚平	44.00	6	金融法学理论与实务	7-81117-958-3	战玉锋	34.00
3	国际商法理论与实务	7-81117-852-4	杨士富	38.00	7	国际商法	7-301-20071-1	丁孟春	37.00
4	商法总论	7-5038-4887-2	任先行	40.00	8	商法学	7-301-21478-7	周龙杰	43.00

电子商务与信息管理类

序号	书　名	标准书号	主　编	定价	序号	书　名	标准书号	主　编	定价
1	网络营销	7-301-12349-2	谷宝华	30.00	6	电子商务概论	7-301-13633-1	李洪心	30.00
2	数据库技术及应用教程（SQL Server 版）	7-301-12351-5	郭建校	34.00	7	管理信息系统实用教程	7-301-12323-2	李　松	35.00
3	网络信息采集与编辑	7-301-16557-7	范生万	24.00	8	电子商务概论（第 2 版）	7-301-17475-3	庞大莲	42.00
4	电子商务案例分析	7-301-16596-6	曹彩杰	28.00	9	网络营销（第 2 版）	7-301-23803-5	王宏伟	36.00
5	管理信息系统	7-301-12348-5	张彩虹	36.00	10	电子商务概论	7-301-16717-5	杨雪雁	32.00

序号	书　名	标 准 书 号	主　编	定价	序号	书　名	标 准 书 号	主　编	定价
11	电子商务英语	7-301-05364-5	覃　正	30.00	27	数字图书馆	7-301-22118-1	奉国和	30.00
12	网络支付与结算	7-301-16911-7	徐　勇	34.00	28	电子化国际贸易	7-301-17246-9	李辉作	28.00
13	网上支付与安全	7-301-17044-1	帅青红	32.00	29	商务智能与数据挖掘	7-301-17671-9	张公让	38.00
14	企业信息化实务	7-301-16621-5	张志荣	42.00	30	管理信息系统教程	7-301-19472-0	赵天唯	42.00
15	电子商务法	7-301-14306-3	李　瑞	26.00	31	电子政务	7-301-15163-1	原忠虎	38.00
16	数据仓库与数据挖掘	7-301-14313-1	廖开际	28.00	32	商务智能	7-301-19899-5	汪　楠	40.00
17	电子商务模拟与实验	7-301-12350-8	喻光继	22.00	33	电子商务与现代企业管理	7-301-19978-7	吴菊华	40.00
18	ERP 原理与应用教程	7-301-14455-8	温雅丽	34.00	34	电子商务物流管理	7-301-20098-8	王小宁	42.00
19	电子商务原理及应用	7-301-14080-2	孙　睿	36.00	35	管理信息系统实用教程	7-301-20485-6	周贺来	42.00
20	管理信息系统理论与应用	7-301-15212-6	吴　忠	30.00	36	电子商务概论	7-301-21044-4	苗　森	28.00
21	网络营销实务	7-301-15284-3	李蔚田	42.00	37	管理信息系统实务教程	7-301-21245-5	魏厚清	34.00
22	电子商务实务	7-301-15474-8	仲　岩	28.00	38	电子商务安全	7-301-22350-5	蔡志文	49.00
23	电子商务网站建设	7-301-15480-9	臧良运	32.00	39	电子商务法	7-301-22121-1	郭　鹏	38.00
24	网络金融与电子支付	7-301-15694-0	李蔚田	30.00	40	ERP 沙盘模拟教程	7-301-22393-2	周　菁	26.00
25	网络营销	7-301-22125-9	程　虹	38.00	41	移动商务理论与实践	7-301-22779-4	柯　林	43.00
26	电子证券与投资分析	7-301-22122-8	张德存	38.00	42	电子商务项目教程	7-301-23071-8	芦　阳	45.00

物流类

序号	书　名	书号	编著者	定价	序号	书　名	书号	编著者	定价
1	物流工程	7-301-15045-0	林丽华	30.00	34	逆向物流	7-301-19809-4	甘卫华	33.00
2	现代物流决策技术	7-301-15868-5	王道平	30.00	35	供应链设计理论与方法	7-301-20018-6	王道平	32.00
3	物流管理信息系统	7-301-16564-5	杜彦华	33.00	36	物流管理概论	7-301-20095-7	李传荣	44.00
4	物流信息管理	7-301-16699-4	王汉新	38.00	37	供应链管理	7-301-20094-0	高举红	38.00
5	现代物流学	7-301-16662-8	吴　健	42.00	38	企业物流管理	7-301-20818-2	孔继利	45.00
6	物流英语	7-301-16807-3	阚功俭	28.00	39	物流项目管理	7-301-20851-9	王道平	30.00
7	第三方物流	7-301-16663-5	张旭辉	35.00	40	供应链管理	7-301-20901-1	王道平	35.00
8	物流运作管理	7-301-16913-1	董千里	28.00	41	现代仓储管理与实务	7-301-21043-7	周兴建	45.00
9	采购管理与库存控制	7-301-16921-6	张　浩	30.00	42	物流学概论	7-301-21098-7	李　创	44.00
10	物流管理基础	7-301-16906-3	李蔚田	36.00	43	航空物流管理	7-301-21118-2	刘元洪	32.00
11	供应链管理	7-301-16714-4	曹翠珍	40.00	44	物流管理实验教程	7-301-21094-9	李晓龙	25.00
12	物流技术装备	7-301-16808-0	于　英	38.00	45	物流系统仿真案例	7-301-21072-7	赵　宁	25.00
13	现代物流信息技术(第2版)	7-301-23848-6	王道平	35.00	46	物流与供应链金融	7-301-21135-9	李向文	30.00
14	现代物流仿真技术	7-301-17571-2	王道平	34.00	47	物流信息系统	7-301-20989-9	王道平	28.00
15	物流信息系统应用实例教程	7-301-17581-1	徐　琪	32.00	48	物料学	7-301-17476-0	肖生苓	44.00
16	物流项目招投标管理	7-301-17615-3	孟祥茹	30.00	49	智能物流	7-301-22036-8	李蔚田	45.00
17	物流运筹学实用教程	7-301-17610-8	赵丽君	33.00	50	物流项目管理	7-301-21676-7	张旭辉	38.00
18	现代物流基础	7-301-17611-5	王　侃	37.00	51	新物流概论	7-301-22114-3	李向文	34.00
19	现代企业物流管理实用教程	7-301-17612-2	乔志强	40.00	52	物流决策技术	7-301-21965-2	王道平	38.00
20	现代物流管理学	7-301-17672-6	丁小龙	42.00	53	物流系统优化建模与求解	7-301-22115-0	李向文	32.00
21	物流运筹学	7-301-17674-0	郝　海	36.00	54	集装箱运输实务	7-301-16644-4	孙家庆	34.00
22	供应链库存管理与控制	7-301-17929-1	王道平	28.00	55	库存管理	7-301-22389-5	张旭凤	25.00
23	物流信息系统	7-301-18500-1	修桂华	32.00	56	运输组织学	7-301-22744-2	王小霞	30.00
24	城市物流	7-301-18523-0	张　潜	24.00	57	物流金融	7-301-22699-5	李蔚田	39.00
25	营销物流管理	7-301-18658-9	李学工	45.00	58	物流系统集成技术	7-301-22800-5	杜彦华	40.00
26	物流信息技术概论	7-301-18670-1	张　磊	28.00	59	商品学	7-301-23067-1	王海刚	30.00
27	物流配送中心运作管理	7-301-18671-8	陈　虎	40.00	60	项目采购管理	7-301-23100-5	杨　丽	38.00
28	物流项目管理	7-301-18801-9	周晓晔	35.00	61	电子商务与现代物流	7-301-23356-6	吴　健	48.00
29	物流工程与管理	7-301-18960-3	高举红	39.00	62	国际海上运输	7-301-23486-0	张良卫	45.00
30	交通运输工程学	7-301-19405-8	于　英	43.00	63	物流配送中心规划与设计	7-301-23847-9	孔继利	49.00
31	国际物流管理	7-301-19431-7	柴庆春	40.00	64	运输组织学	7-301-23885-1	孟祥茹	48.00
32	商品检验与质量认证	7-301-10563-4	陈红丽	32.00	65	物流管理	7-301-22161-7	张佺举	49.00
33	供应链管理	7-301-19734-9	刘永胜	49.00					

相关教学资源如电子课件、电子教材、习题答案等可以登录 www.pup6.cn 下载或在线阅读。

扑六知识网(www.pup6.com)有海量的相关教学资源和电子教材供阅读及下载(包括北京大学出版社第六事业部的相关资源)，同时欢迎您将教学课件、视频、教案、素材、习题、试卷、辅导材料、课改成果、设计作品、论文等教学资源上传到 pup6.cn，与全国高校师生分享您的教学成就与经验，并可自由设定价格，知识也能创造财富。具体情况请登录网站查询。

如您需要免费纸质样书用于教学，欢迎登录第六事业部门户网(www.pup6.com.cn)填表申请，并欢迎在线登记选题以到北京大学出版社来出版您的大作，也可下载相关表格填写后发到我们的邮箱，我们将及时与您取得联系并做好全方位的服务。

扑六知识网将打造成全国最大的教育资源共享平台，欢迎您的加入——让知识有价值，让教学无界限，让学习更轻松。联系方式：010-62750667，wangxc02@163.com，lihu80@163.com，欢迎来电来信。